

Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

João P.M. de Oliveira

O ADMINISTRADOR JUDICIAL
responsabilidades fiscais

Coimbra, outubro de 2017

O ADMINISTRADOR JUDICIAL : responsabilidades fiscais

João Paulo Marques de Oliveira

ISCAC | 2017

Página intencionalmente deixada em branco



Instituto Politécnico de Coimbra
Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

João P.M. de Oliveira

O ADMINISTRADOR JUDICIAL: responsabilidades fiscais

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, realizada por João Paulo Marques de Oliveira, aluno n.º 14 679, sob a orientação da Professora Doutora Fernanda Cristina Pedrosa Alberto, com a coorientação do Professor Dr. Armando Veiga.

Coimbra, outubro de 2017

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação.

Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

Assinatura

João PM Oliveira

DEDICATÓRIA

Em memória do Administrador de Insolvência Dr. Carlos Martins Maia Pinto, que me descreveu os dezasseis processos executivos e fiscais de reversão da Administração Tributária contra ele pessoalmente, por tributos de empresas de que foi Administrador Judicial, no exercício da sua profissão. O seu suicídio é o motivo do tema da presente dissertação.

Desejo que este trabalho possa vir a ter alguma utilidade para outros Administradores Judiciais que continuam, no exercício da sua atividade profissional, a sofrer os efeitos de regras nem sempre claras.

PENSAMENTO

“No entanto, esta responsabilização deve ser ponderada com muito cuidado dentro dos princípios constitucionais da proporcionalidade e da justiça, descritos nos arts. 18.º e 266.º da CRP”.

Diogo Leite Campos (2003)

na sua Lei Geral Tributária comentada

AGRADECIMENTOS

À Professora Doutora Fernanda Alberto, que me orientou na escrita deste trabalho, e sem a qual este seria apenas um texto desconexo cheio de dados e legislação desarrumada.

Ao Professor Dr. Armando Veiga pelos seus valiosos contributos sobre a legislação aplicável.

À Dr.^a Cecília Santos, que fez a revisão ortográfica deste texto.

A todos os Administradores Judiciais, que colaboraram neste trabalho.

Por fim, mas não menos importante, quero agradecer à minha esposa Natércia Santos, que me apoiou e incentivou sempre, durante um ano de quase retiro.

RESUMO

Com este estudo pretende-se sistematizar e aclarar as responsabilidades fiscais inerentes à atividade profissional dos Administradores Judiciais.

Trata-se de um estudo que se pretende transversal às responsabilidades fiscais inerentes a todos os impostos, porém centrado no âmbito específico das funções do Administrador Judicial aquando da sua atuação em processo de insolvência, com ou sem viabilização do património que defende.

Para o efeito, leva-se a cabo uma análise dos diferentes diplomas legais, interligando-os, complementada com a revisão da jurisprudência e literatura encontrada. Com base nessa análise, identificam-se os cinco momentos marcantes que determinam as responsabilidades fiscais dos Administradores Judiciais, identificando-se as situações e os atos em que o Administrador Judicial poderá ser responsabilizado fiscalmente.

No início de um processo está claro que a responsabilidade do Administrador Judicial pelo passado é nula. No entanto, até à declaração de cessação de atividade, a sua responsabilidade durante as tentativas de recuperação não é um tema pacífico. O maior constrangimento identificado é a falta de formalização e registo conservador da declaração de cessação de atividade, momento a partir do qual a responsabilidade dos Administradores Judiciais é delimitada aos atos de liquidação.

Realizou-se ainda um inquérito visando conhecer as práticas habituais dos Administradores Judiciais no âmbito desta temática, comparando-as com as necessidades legais identificadas ao longo do estudo.

Concluiu-se que no atual quadro legal, as responsabilidades fiscais dos Administradores Judiciais estão dispersas em pequenas referências por toda a legislação fiscal, dificultando a estes profissionais lograr uma perceção global e menosprezando, por vezes, medidas simples que as podem mitigar.

Palavras-chave:

Administrador Judicial; Insolvência; Responsabilidade e responsabilização Fiscal.

ABSTRACT

This study aims to systematize and clarify the Tax Accountability and Liability inherent to the professional activity of the Liquidator, Judicial Factor, or the Trustee.

It is a study that is intended to be transversal to all tax liabilities, but focused on the specific scope of the Liquidators functions when they are involved in insolvency proceedings, whatever liquidating the debtor assets, or to supervise the administration of his affairs.

With this intention, we carry out a broad review of the different legal instruments complemented by a review of the jurisprudence and literature found. In this way, were identified the defining moments that trigger new tax accountability and liability of the Liquidators. More importantly, we identify the points, the moments, and the acts, in which the Liquidators can became tax liable.

At the outset of any insolvency proceeding, it is clear that all past events as no impact on liquidators' liabilities. However, until the formal court declaration that the activity cessation, its accountability through all the proceedings of any recovery attempts is cloudy.

The main constraint identified, is the lack of formalization and registry in the Commercial Registry Office of the important declaration that all commercial activity has been stopped, at which moment the tax liability of Liquidators will be delimited.

A survey was also carried out, in order to know the habitual practices of the Liquidators within this subject, comparing them with the legal needs identified throughout the study.

It comes out that in the current legal framework, the tax responsibilities of the Liquidators are dispersed in small references throughout the tax legislation, so the Liquidators do not apprehend a global perception, neglecting the simple measures that can mitigate his tax liabilities.

Keywords: Bankruptcy; Liquidator; Trustee; Judicial Factor; Insolvency; Tax Accountability and Tax Liability.

ÍNDICE GERAL

LISTA de ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS e SIGLAS	x
INTRODUÇÃO	1
A - Apresentação do tema	1
B - Justificação da escolha do tema	2
C - Objetivos da investigação	2
D - Delimitação do âmbito da dissertação	3
E – Metodologia de investigação	3
F – Estrutura da dissertação	3
1. CONTEXTUALIZAÇÃO	5
1.1 As responsabilidades por impostos e contribuições	5
1.2 Os distintos patrimónios autónomos	6
1.2.1 Sociedades, entidades comerciais	6
1.2.2 Pessoas comuns e Empresários em Nome Individual	7
1.2.3 Restantes patrimónios autónomos	9
1.3 Os deveres fiscais de um gestor	9
1.4 Nota conclusiva	11
2. A LEGISLAÇÃO DA INSOLVÊNCIA	12
2.1 O enquadramento do CIRE na restante legislação	12
2.2 Deveres e funções dos Administradores Judiciais	14
2.2.1 Deveres dos Administradores Judiciais segundo os seus Estatutos	14
2.2.2 As funções dos Administradores Judiciais no contexto dos seus Estatutos	15
2.2.3 As funções dos Administradores Judiciais descritas no CIRE	16
2.2.4 Qualificação da insolvência	17
2.2.5 Supervisão da gestão pelo devedor	17
2.2.6 Gestão corrente	17
2.2.7 Liquidação	18
2.3 O CIRE e a responsabilidade tributária dos Administradores Judiciais	18
2.3.1 Na qualificação da insolvência (art. 39º do CIRE)	19
2.3.2 No acompanhamento pós plano (art. 220º do CIRE)	19
2.3.3 Na qualidade de fiduciário (art. 240º do CIRE)	20
2.3.4 No apuramento do valor do património (art. 232º do CIRE)	20
2.3.5 Durante a gestão corrente pelo Administrador Judicial (art. 81º do CIRE)	20
2.3.6 A fiscalização durante a gestão pelo devedor (art. 224º do CIRE)	23
2.3.7 A responsabilização fiscal durante o PER e o recente PEAP	24
2.3.8 As responsabilidades aquando da destituição dos anteriores gestores	25
2.4 Nota conclusiva	26

3	A FISCALIDADE NO CONTEXTO DA INSOLVÊNCIA	27
3.1	A legislação fiscal e a insolvência	27
3.2	Os diversos tributos da atividade da massa insolvente	30
3.2.1	Tributação em IRC	32
3.2.2	As obrigações relacionadas com o IVA	34
3.2.3	As obrigações relacionadas com o IRS	36
3.3	A tributação do património da massa insolvente	37
3.4	Nota conclusiva	38
4	A LEGISLAÇÃO COMERCIAL E A RESPONSABILIZAÇÃO FISCAL DO AJ	39
4.1	O Código Comercial e o Código das Sociedades Comerciais	39
4.2	O RJDLEC e o Código do Registo Comercial	41
4.2.1	Nomeação do AJ para um processo	43
4.2.1	Homologação do plano de viabilização	44
4.2.2	Dissolução, encerramento da liquidação e extinção	44
4.3	Os registos conservadores e a Segurança Social	46
4.4	Nota conclusiva	46
5	A CONTABILIDADE NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E IMPLICAÇÕES NAS RESPONSABILIDADES FISCAIS DO AJ	47
5.1	Obrigações contabilísticas na insolvência	47
5.1.1	As responsabilidades contabilísticas na insolvência declarada como limitada	49
5.1.2	Obrigações contabilísticas durante a gestão corrente pelo devedor	50
5.1.3	Obrigações contabilísticas em caso de liquidação	51
5.2	O papel do Contabilista Certificado	52
5.3	A relação entre contabilidade e fiscalidade	55
5.4	A contabilidade e a tributação por métodos indiretos	56
5.5	Nota conclusiva	58
6	RESPONSABILIDADES FISCAIS DO AJ:	
	ANÁLISE DA SEQUÊNCIA DOS CINCO EVENTOS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA	59
6.1	O percurso principal de uma insolvência	59
6.2	Os cinco eventos ao longo do percurso principal	62
6.2.1	Declaração inicial de insolvência -- 1º evento	63
6.2.2	Início da liquidação – 2º evento	67
6.2.3	Decisão de cessar a atividade do estabelecimento – 3º evento	70
6.2.4	Findar a liquidação da massa - 4º evento	72
6.2.5	Extinção fiscal da entidade – 5º evento	74
6.3	As variantes do processo padrão	75
6.3.1	As insolvências limitadas	75
6.3.2	Os planos e a responsabilidade do AJ	76
6.4	A potencial responsabilização	81
6.5	Nota conclusiva	81

7 AS PRÁTICAS DOS AJ: INVESTIGAÇÃO POR QUESTIONÁRIO	82
7.1 A investigação por inquérito	82
7.2 Seleção das perguntas	83
7.3 Análise dos resultados	83
7.4 Nota conclusiva	84
CONCLUSÕES	85
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	88
ACÓRDÃOS	94
LEGISLAÇÃO	96
APÊNDICES	99
APÊNDICE 1. INQUÉRITO	100
APÊNDICE 2. FICHA TÉCNICA	101
APÊNDICE 3. ANÁLISE DESCRITIVA DAS RESPOSTAS	102

LISTA de ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS e SIGLAS

AI	Administrador de Insolvência
AJ	Administrador Judicial
AJP	Administrador Judicial Provisório
Art.	Artigo
AT	Administração Tributária e Aduaneira
CAAJ	Comissão de Acompanhamento dos Auxiliares da Justiça
CC	Contabilista Certificado
C.Civil	Código Civil
C.Com.	Código Comercial
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CDDOCC	Conselho Deontológico e Disciplinar da OCC
CDCC	Código Deontológico dos Contabilistas Certificados
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código do Imposto Municipal de Transações
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRE	Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto do Selo
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CNC	Comissão de Normalização Contabilística
CPC	Código do Processo Civil
CPPT	Código do Processo e do Procedimento Tributário
Cons.RC	Conservatória do Registo Comercial
Cod.RC	Código do Registo Comercial
CRCSPSS	Código do Regime Contributivo do Sistema Previdencial da Segurança Social
CRP	Constituição da República Portuguesa
CT	Código do Trabalho
DL	Decreto-Lei
EAJ	Estatuto dos Administradores Judiciais
ENI	Empresário em Nome Individual
EOCC	Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados
IRN	Instituto de Registos e Notariado
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IUC	Imposto Único de Circulação
Lda	Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada
LGT	Lei Geral Tributária
MP	Ministério Público
NIF	Número de Identificação Fiscal
NIPC	Número de Identificação da Pessoa Coletiva
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
Pág.	Página
PEF	Processos Executivos e Fiscais
PER	Processo Especial de Revitalização
PEAP	Processo Especial para Acordo de Pagamentos
RERE	Regime Extrajudicial de Recuperação de Empresas
RGICSF	Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras
RGITA	Regime Geral das Infrações Tributárias e Aduaneiras
RJDLEC	Regime Jurídico de Dissolução e Liquidação de Entidades Comerciais
ROC	Revisores Oficiais de Contas
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
SLF	Serviços Locais de Finanças
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SA	Sociedades Anónimas
SIREV	Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial
SS	Segurança Social
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TAF	Tribunal Administrativo e Fiscal
TCA	Tribunal Central Administrativo
TR	Tribunal da Relação

Página intencionalmente deixada em branco

INTRODUÇÃO

O Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE)¹ coexiste integrado num vasto contexto legal, sendo rodeado da mais variada legislação que se aplica numa insolvência, confrontando-se regularmente com a legislação fiscal.

Dos diversos códigos e legislação dispersa aplicável a uma insolvência serão analisados apenas os aspetos estritamente relevantes para a apreciação das responsabilidades fiscais dos Administradores Judiciais. Depois de analisada a legislação invocada pelo CIRE, fiscal, comercial, registral e contabilística, veremos como esta legislação interage e se aplica ao longo do caminho principal de um processo de insolvência.

Posteriormente, analisar-se-ão alguns dos acontecimentos secundários que ocorrem durante um processo de insolvência, que o Administrador Judicial (AJ) não controla, mas que podem desencadear responsabilidades inesperadas para o AJ.

A - Apresentação do tema

A legislação fiscal, comercial, da insolvência e do registo comercial foram redigidas em épocas distintas, usando terminologias algumas vezes conflituantes, contendo referências desatualizadas², tendo sido elaborada por legisladores com especialidades e enfoques distintos. Assim não é possível a conjugação dos diversos códigos sem se fazer a reconstrução do pensamento do legislador tendo em conta a unidade do sistema legislativo, no espírito do art. 9º do Código Civil (C.Civil)³.

Neste contexto, constata-se que a legislação em torno de uma insolvência carece de sistematização nas suas referências ao processo de insolvência regulado pelo CIRE.

Por outro lado, como salienta Catarina Serra (2012, p. 48), um processo de insolvência não é comandado pela vontade do AJ, nem dos devedores, nem dos juízes, mas sim e apenas pelas decisões dos credores (art. 80º do CIRE), implementadas pelos AJ nomeados pelo Tribunal.

Por conseguinte, o desenrolar de um processo de insolvência não é previsível, tendo o AJ o pesado encargo de implementar decisões que não representam a sua vontade (art. 193º, nº 3 do CIRE) mas pelas quais responde fiscalmente.

¹ O CIRE já teve dez remodelações, a última recentemente em 2017, e antevendo-se outra até junho de 2019.

² Vejam-se, por exemplo, as referências do art. 117º, nº 10 do CIRC às liquidações e ao Administrador da Falência, cuja correção apenas foi concretizada recentemente, com a Lei n.º 100/2017 de 28 de agosto.

³ Dispõe o art. 9º do C.Civil, relativo à interpretação da lei, que:

“1. A interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que a lei foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada.”

B - Justificação da escolha do tema

A prática diária do AJ é permanentemente confrontada com uma realidade rica em imprevistos, face aos quais este tem de tomar decisões em frequente confronto legislativo que carece de interpretação.

A responsabilidade dos AJ distingue-se da dos gerentes ou “administradores” de empresas, bem como da responsabilidade dos diretores de qualquer outra atividade não comercial. Diferentemente destes, os AJ apenas podem implementar atos de liquidação e, eventualmente, atos de gestão temporária, num estrito contexto de propostas de gestão aprovadas pelos credores da empresa, os atuais proprietários⁴ do património que o AJ defende. O trabalho versa especificamente sobre este assunto relevante para o AJ mas paradoxalmente pouco estudado, pois apenas se encontrou na literatura um *paper* de Araújo e Machado (Araújo & Machado, 2014).

De facto, nos termos do art. 193º, nº 3 do CIRE, o AJ deve propor soluções, mas apenas pode implementar as decisões dos credores nas quais não se reveem, respondendo *a posteriori* perante a Administração Tributária e Aduaneira (AT) pelas decisões dos credores, e não apenas pela forma como as implementaram.

C - Objetivos da investigação

Com este estudo pretende-se sistematizar e clarificar as responsabilidades fiscais inerentes à atividade profissional dos AJ, uma classe profissional que sofre as consequências de ser alvo de uma legislação fiscal que não releva as condicionantes específicas desta atividade e destes profissionais. Pretende-se perceber como os AJ interpretam e implementam as ações que podem induzir a sua responsabilização fiscal. Espera-se assim proporcionar um contributo para delimitar as responsabilidades fiscais dos AJ, por forma a implementar as melhores práticas.

Para o efeito, busca-se clarificar o papel dos AJ no que concerne ao cumprimento das obrigações declarativas e de pagamentos contidas na legislação fiscal e contabilística aplicável aos insolventes, analisando a atual prática dos intervenientes. Como se referiu, trata-se de um estudo que se pretende transversal a todas as responsabilidades fiscais, porém centrado no âmbito específico das funções do AJ.

⁴ A declaração inicial do estado de insolvência prevista no art. 36º do CIRE despoleta imediatamente uma comunicação à Conservatória do Registo Comercial, com a incondicional dissolução da sociedade detentora da empresa. Deste modo, cessam os poderes da assembleia geral de sócios/acionistas e “nasce” um novo órgão social, a assembleia dos credores da empresa.

D - Delimitação do âmbito da dissertação

A insolvência pode ser abordada em distintas perspetivas e âmbitos, pelo que este trabalho teve de ser limitado no seu âmbito, balizando-se a sua abrangência e exclusões:

- Cinge-se às responsabilidades fiscais que o AJ enfrenta durante um processo de insolvência decorrentes da lei, da sua atuação habitual e da interpretação judicial;
- Excluem-se deste trabalho as responsabilidades por dolo e má-fé e outras criminais decorrentes de eventuais comportamentos reprováveis do AJ.
- Também não se debruça sobre os problemas fiscais pessoais inerentes à atividade profissional e pessoal do AJ.

Ao longo do estudo encontra-se uma variedade de casos interessantes, mas é impossível estudar todas as variantes que podem aparecer num processo de insolvência.

E – Metodologia de investigação

Em primeiro lugar, começou-se por estudar os diversos trabalhos sobre insolvências produzidos em Portugal e referentes ao CIRE. Seguidamente, além do CIRE, como elemento fundamental, estudou-se a legislação fiscal comercial e conservadora com impacte num processo de insolvência. A literatura disponível com alguma incidência neste tema é escassa, apesar de a doutrina geral sobre as insolvências ser vasta. Por fim, efetuou-se uma seleção de vários acórdãos para fundamentar a interpretação da legislação e da doutrina.

Numa segunda etapa do trabalho realizou-se um inquérito focado nas práticas dos AJ, tendo-se obtido um número de respostas minimamente significativo apesar do reduzido número de administradores no ativo.

F – Estrutura da dissertação

Além da presente introdução, a dissertação divide-se em três etapas principais: a análise da legislação, seguida da sua aplicação a um processo, e depois a interpretação do inquérito, e por fim as conclusões, referências bibliográficas e apêndices.

Inicia-se o estudo começando por fazer a revisão da legislação sobre as insolvências que é o cerne desta dissertação. Seguidamente, repassam-se os aspetos relevantes da legislação fiscal, comercial, contabilística e conservadora que influenciam a apreciação da responsabilidade fiscal do AJ.

Nesta parte descreve-se o processo de insolvência aplicando a legislação já revista, bem como a literatura e acórdãos pertinentes.

Por fim descreve-se a metodologia adotada, baseada na aplicação de um inquérito aos AJ, por forma a perceber as dificuldades sentidas no exercício diário da sua atividade, apresentando-se e discutindo-se os resultados obtidos.

Por último, além de se extraírem as conclusões, referem-se as limitações e apresentam-se propostas de aprofundamento do tema. O trabalho é encerrado com as referências bibliográficas utilizadas e os apêndices relacionados com o inquérito.

1. CONTEXTUALIZAÇÃO

Neste capítulo pretende-se enquadrar as responsabilidades gerais de qualquer atividade económica das distintas entidades que podem estar envolvidas num processo de insolvência, assim como os deveres de um “gestor criterioso e ordenado”.

1.1 As responsabilidades por impostos e contribuições

A fiscalidade corrente da massa insolvente, de todos os factos tributários que ocorram depois da nomeação do AJ, é uma preocupação de todos os AJ. De facto, nos termos do n.º 1 do art. 46º e do art. 172º do CIRE, as dívidas da massa insolvente deverão ser pagas pelo AJ nomeado para exercer as funções de Administrador de Insolvência⁵ (AI) nas datas dos respetivos vencimentos, antes mesmo de se pagarem os créditos sobre a insolvência.

Estas obrigações aplicam-se especialmente às responsabilidades fiscais contraídas durante o mandato do AJ, independentemente de ser uma insolvência para liquidação ou com vista à recuperação do devedor. A tempestividade do pagamento das dívidas da massa, nomeadamente as dívidas fiscais, é independente da disponibilidade de liquidez na massa. As responsabilidades vencem-se independentemente da venda de ativos, podendo mesmo a massa ver-se na contingência de ter que contrair créditos para pagar os impostos devidos pela massa.

É de realçar que as contribuições para a Segurança Social (SS) são equiparadas a quaisquer outros impostos no que respeita à exigibilidade, os quais se regem pela Lei Geral Tributária (LGT), o Código do Processo e do Procedimento Tributário (CPPT) e o Regime Geral da Infrações Tributárias e Aduaneiras (RGIT), o que é corroborado, nomeadamente, pelos acórdãos do Tribunal Central Administrativo (TCA) Sul, processo nº 02108/07 (Correia, 8-1-2008) e do Tribunal da Relação (TR) de Coimbra, processo nº 1577/10.8TBPBL (Ruço, 17-01-2012). Neste contexto, competirá ao AJ ler, interpretar e adaptar todas as obrigações que na legislação são descritas como sendo responsabilidades do AJ perante os Serviços Locais de Finanças (SLF) e a AT, como sendo também referências aos deveres do AJ para com a SS, sem qualquer distinção das responsabilidades do AJ (ou dos gestores) entre ambas as organizações do Estado.

No entanto, todas as responsabilidades do AJ, incluindo as fiscais, têm limites temporais. As responsabilidades descritas nesta dissertação prescrevem⁶, impreterivelmente, dois anos após o

⁵ Administrador Judicial é o profissional que pode exercer distintas tarefas consoante as várias funções para que é mandatado, uma das quais é a função de Administrador de Insolvência.

⁶ A prescrição tem de ser requerida nos termos do art. 303º do C.Civil e dos art.s 175º, 176º e 177º do CPPT.

encerramento do processo (Martins A. S., 2016, p. 244) nos termos do art. 59º, nº 5 do CIRE, mesmo que qualquer outro código legal estipule o contrário, nomeadamente o art. 498 do C.Civil⁷ e o art. 48º da LGT⁸.

1.2 Os distintos patrimónios autónomos

Qualquer património tem sempre deveres fiscais que recaem sobre o responsável pela sua gestão, segundo o art. 18º, nº 3 da LGT. Os deveres fiscais decorrem sempre de qualquer atividade comercial, conforme os art.s 1º, 2º, 3º do CIRC, ou meramente sobre os direitos e usufrutos decorrentes da posse de um bem, conforme o art. 8º, nº 2 do Código do Imposto Municipal sobre Imóveis (CIMI).

Para perceber os conceitos e as regras envolvidas, releva descrever as diversas entidades que, nos termos do art. 2º do CIRE, se podem apresentar em processo de insolvência (Martins A. S., 2016, p. 61)⁹. Esta perceção irá facilitar a sua posterior aplicação a casos mais complexos, como pessoas físicas e outros patrimónios menos observados, mas que é necessário regular, sob pena de existir um vazio legal que a nossa experiência nos vem mostrando ser rapidamente usado pelos agentes económicos na forma de planeamento fiscal agressivos, que se desviam do espírito da equidade fiscal presente no art. 104º da Constituição da República Portuguesa (CRP), (Miranda & Medeiros, 2006, pp. 224 e ss., Vol.2).

1.2.1 Sociedades, entidades comerciais

Todas as empresas podem apresentar-se à insolvência, mesmo as que estejam em situação irregular, de tal modo irregulares que apenas são entidades, tal como se descreve no art. 2º do CIRE. Em Portugal, as pessoas singulares também já se podem apresentar à insolvência, requerendo o perdão das suas dívidas comerciais, ainda assim excluindo as dívidas fiscais (Serra, 2012, p. 167) (Martins J. A., 2013)¹⁰. Contudo, releva perceber que existem duas fronteiras interessantes. A primeira é a fronteira entre as empresas e as pessoas físicas. De facto, a definição de empresa imposta pelo art. 5º do CIRE é muito alargada, com o objetivo de não permitir que ninguém se esconda atrás da fachada de algo com a aparência de empresa. Deste modo defende Catarina Serra (2012, p. 35) sempre que

⁷ O C.Civil determina três anos no seu art. 498, nº 1.

⁸ A LGT no art. 48º determina cinco anos para a preclusão da reversão e oito para a prescrição do revertido.

⁹ O autor, Alexandre Soveral Martins, descreve uma longa lista de “entidades” que podem ser declaradas de insolventes (Martins, 2016, pp. 61 e seguintes).

¹⁰ Portugal foi o único país da União Europeia que optou por excluir as dívidas fiscais da exoneração do passivo restante de um processo de insolvência pessoal.

não exista uma empresa ou entidade claramente constituída na respetiva conservatória serão os seus titulares¹¹ (donos) *de facto* os que serão o objeto do processo de insolvência.

Mas o mais interessante é perceber qual a fronteira das sociedades que não podem apresentar-se à insolvência ou ser objeto de processos de insolvência. Desde logo o Estado, as Regiões Autónomas e as Autarquias não podem ser declaradas insolventes nos termos do CIRE, tal como descreve Menezes Leitão (2015, p. 83)¹² nem as pessoas coletivas públicas ou entidades empresariais criadas nos termos do art. 56º do Decreto-Lei (DL) n.º 133/2013, e descritas no art. 2º, nº2, al. a) do CIRE (Amaral, 2015). Este código também não é aplicável aos bancos, às seguradoras ou afins, mesmo quando estejam em dificuldades, conforme o art. 2º, nº 2, al. b), o art. 122º, art. 275º e, por fim, o art. 282º, todos do CIRE, em linha com a antiga Diretiva n.º 98/26/CE¹³, que recomenda o caráter definitivo dos sistemas de pagamentos. Neste contexto, a União Europeia (UE) emitiu um novo regulamento sobre o chamado processo de resolução bancária e segurador, Regulamento de Execução (UE) 2015/806 da Comissão de 22 de maio de 2015, já aplicado nos casos BES e BANIF.

1.2.2 Pessoas comuns e Empresários em Nome Individual

Após a recente revisão do CIRE deixou de existir a diferença de tratamento entre um Empresário em Nome Individual (ENI) e os restantes cidadãos simplesmente sobre-endividados. A única distinção que o CIRE faz, tem a ver com os limites da aplicabilidade do plano de pagamentos (art. 249º e ss. do CIRE) aos grandes empresários.

A atual revisão do CIRE, vem limitar a aplicação do regime extra-judicial conhecido como Processo Especial de Revitalização (PER)¹⁴ às empresas comerciais, criando um regime distinto para aplicação às pessoas singulares sobre-endividadas, o novo Processo Especial para Acordo de Pagamento (PEAP)¹⁵.

Releva aqui o conceito¹⁶ de comerciante descrito nos art.s 2º e 13º da “velhinha” carta de Lei que é o Código Comercial (C.Com.), complementado com a personalidade de comerciante descrita nos art.s

¹¹ Titular é o dono de facto pela empresa, e também o avalista que responde pelas dívidas da empresa. Este conceito é útil quando a empresa na realidade é um mero veículo para executar os negócios do gestor *de facto* (Serra, 2012, p. 35).

¹² As Câmaras Municipais e as Juntas de Freguesia são organismos do Estado que gerem patrimónios territoriais. Estes órgãos do Estado não podem ser declarados insolventes, nos termos do art. 2º, nº 2 do CIRE e do art. 56º do DL 133/2013

¹³ Diretiva n.º 98/26/CE, do Parlamento Europeu, sobre o caráter definitivo dos Sistemas de Pagamentos.

¹⁴ O PER, previsto nos art.s 17º-A a 17º-J do CIRE, é um processo extrajudicial que é iniciado, supervisionado e terminado pelos tribunais, mas cuja negociação decorre fora dos tribunais, que desde 2017 ficou explícita a sua aplicação exclusivamente às empresas.

¹⁵ O recente PEAP é um processo para pessoas e entidades não empresariais, em tudo idêntico à antiga formulação do PER de 2012.

¹⁶ Comerciante é o que pratica atos de comércio (art. 14º do C.Com), conforme definido no art. 2º do C.Com. A capacidade para praticar atos de comércio está definida no art. 7º C.Com. O C.Civil, nos art.s 25º a 28º, define e delimita a

25º a 28º do C. Civil. Serra (2010, p. 25) também defende que se a atividade, o negócio, não estiver clara e regularmente registada na conservatória, são as pessoas singulares, os seus titulares, o objeto do processo de insolvência. Este conceito é relevante porque o CIRE prescreve diferentes tratamentos ao cidadão que está insolvente por questões de consumo excessivo ou por questões relacionadas com a sua prática comercial. Surgem então as seguintes situações possíveis:

- Se o cidadão insolvente for empresário e/ou comerciante, titular de uma grande empresa, é-lhe aplicável o C.Com., e os atuais planos de recuperação descritos no atual art.192º e ss., todos do CIRE, redigidos sempre com um negócio empresarial subjacente ao pensamento do legislador.
- Quanto aos pequenos empresários, ENI e pequenos comerciantes, conforme descritos no C. Com., e previsto no art. 249º do CIRE, abrem-se-lhes outras portas nomeadamente as disposições previstas no art. 250º do CIRE ¹⁷, o procedimento simplificado de aprovação de planos descrito no art. 251º CIRE, intitulado Plano de Pagamentos.
- Já no caso de o cidadão insolvente não ser comerciante nem empresário nem ENI, ou seja, se as suas dificuldades advierem apenas de sobre-endividamento ou desemprego, o Supremo Tribunal de Justiça (STJ) pronunciou-se no sentido da não aplicação do então PER¹⁸, mas o novo PEAP está à disposição destes cidadãos.

As preocupações do AJ com as responsabilidades fiscais dos cidadãos são distintas consoante a situação descrita, mas existem sempre:

- Um cidadão comerciante (ENI ou não) tem obrigações contabilísticas que suportam toda a fiscalidade que o AJ deverá decidir manter ou não, em função da manutenção da atividade comercial do cidadão.
- Um cidadão não-comerciante tem obrigações declarativas fiscais individuais mais simples mas que ainda assim podem conter implicações fiscais.¹⁹

Em ambos os casos o património do cidadão não afeto à atividade comercial também será liquidado (vendido)²⁰, sendo de realçar que nestes casos podem ocorrer grandes mais-valias com reflexos na

personalidade do comerciante. Este conceito faz a triagem entre consumidores sobre-endividados e as pessoas com dívidas originadas no risco comercial de um qualquer negócio.

¹⁷ Esta Diretiva da UE COM (2016) 723 no seu ponto art.1º, nº 2, al. g), exclui os não comerciantes, os cidadãos sobre endividados, do acesso ao atual PER. Admite exceções se os Estados-Membros assim legislarem. Em Portugal, na remodelação do CIRE de 2017, este conceito é introduzido com o nome de PEAP, nos novos art.s 222º-A e ss. do CIRE.

¹⁸ Conforme os seguintes [Acórdãos](#) ; [Ac.STJ, de 12-04-2016, PC.531/15.8T8STR.E1.S1](#), Ac. STJ de 07.03.2017, Pc 1224/16.4T8VNG.P1.S1, e Ac. TRL de 22.06.2017, PC. 17989/15.8T8LSB-G.L1-6

¹⁹ A título de exemplo, a venda do imóvel do insolvente costuma gerar mais valias imobiliárias (categoria G do IRS).

²⁰ Na legislação o termo “liquidação” surge com sentidos distintos. No contexto do CIRE e RGDLEC, “liquidação” refere-se à venda do património da entidade insolvente ou dissolvida; significa vender os bens da empresa, transformando

liquidação (cálculo) do Imposto sobre o Rendimentos de Pessoas Singulares (IRS) futuro do cidadão insolvente.

Para a atividade do AJ importa salientar que a responsabilidade pela elaboração da declaração de IRS é do insolvente, nos termos do art. 65º, nº 2, do CIRE, mas a responsabilidade por ordenar²¹ e mobilizar os meios para o atempado pagamento do IRS, gerado por atos da liquidação, é do AJ. Isto sempre a expensas do produto que recolheu para a massa insolvente, conforme interpretou o Tribunal da Relação do Porto no acórdão do processo n.º 8729/12.4TBVNG (Martins P. , 02-07-2015).

1.2.3 Restantes patrimónios autónomos

As entidades descritas no art. 2º do CIRE não se limitam a esta lista exemplificativa, principalmente porque o último item da lista, “*h) quaisquer outros patrimónios autónomos*”, é vago e genérico, permitindo a interpretação de que qualquer entidade que contraia dívidas ou obtenha crédito poderá ser objeto de um processo de insolvência. De facto, como muito eloquentemente explica Coutinho de Abreu (2016, pp. 18-19), uma sociedade pode ser constituída por pessoas que pretendam prosseguir qualquer fim comum, mesmo que não seja comercial.

Aqui permitimo-nos acrescentar a esta lista mais algumas “entidades” como as Fábricas de Igreja, as comissões de festas que existem em todas as aldeias, entre outros exemplos interessantes que povoam o nosso quotidiano. Se uma sociedade estiver devidamente registada, mesmo que esteja devidamente declarado que não visa fins lucrativos, ainda assim terá de fazer prova e de apresentar contas à AT.

1.3 Os deveres fiscais de um gestor

O exercício de qualquer atividade profissional implica deveres e responsabilidades para com a AT. Nos termos do art. 2º do CIRC, até as atividades ilegais têm responsabilidades fiscais. Neste contexto, os AJ, enquanto gestores²², têm o dever de prestar contas ao tribunal e aos credores, entre os quais se encontram a AT e a SS.

o ativo em liquidez monetária facilmente distribuível por rateio entre os credores. Por outro lado, a administração fiscal (e.g. LGT, CPPT, CIVA, CIRS, CIRC) usa a palavra “liquidação” como sinónimo de cálculo do imposto devido por um qualquer ato económico sujeito a tributação.

²¹ Neste contexto, “ordenar” entende-se como ser o AJ a dar a ordem bancária de pagamento, movimentando a conta do insolvente por cheque ou transferência. De facto, nesta fase do processo o insolvente estará inibido de movimentar as suas contas pessoais por ordem do tribunal, transmitida pelo Banco de Portugal a todo o sistema bancário.

²² Ao longo desta dissertação, irá utilizar-se o termo “gestor” para referir-se ao responsável *de facto* ou *in juris* de qualquer organização. Em muita literatura, a palavra “administrador” é usada quase indiferenciadamente com maiúscula ou minúscula, gerando alguma confusão. O termo “administrador” (inicial minúscula), presente nos códigos comerciais e

Os deveres do AJ para com o tribunal estão descritos no art. 62º do CIRE e no art. 12º do Estatuto dos Administradores Judiciais (EAJ) publicado em 2013, onde se declara que o AJ é um servidor da Justiça e deve prestar contas sobre a liquidação da massa na “forma de conta corrente com um resumo da receita e da despesa” (art. 62º, nº 3 do CIRE) sempre que o tribunal o requerer ou trimestralmente, nos termos dos arts. 61º e 62º do CIRE, além de outras situações detalhadas noutros artigos do CIRE.

As responsabilidades de qualquer gestor para com os detentores do património sob gestão, referem-se ao conceito de *gestor diligente e criterioso* descrito no art. 59º do CIRE. Este conceito é mais abrangente que as meras responsabilidades fiscais, mas inclui-as indubitavelmente. Assim, o AJ responderá pelos danos que causar à massa (Epifânio, 2015, p. 69), devendo indemnizar os seus credores nos termos do art. 59º do CIRE, credores onde se incluem a AT e a SS.

Iniciado o processo de insolvência, o art. 117º, nº 10 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) atribui à pessoa nomeada para gerir ou liquidar, o liquidatário que no caso é o AJ, a responsabilidade fiscal pela continuidade da contabilidade, e das respetivas declarações periódicas de rendimentos (declaração de IRC mod. 22), nos termos do art. 117º, nº 1, al. b), e al. c) do CIRC.

Estas responsabilidades fiscais comuns do AJ são idênticas às de todos os outros gestores de empresas em situação normal, só terminando por decisão dos credores, quando estes decidem cessar toda a atividade corrente comercial do estabelecimento, nos termos do art. 65º, nº 3 do CIRE.

Ainda assim subsistem as responsabilidades por prestar aos credores, as contas do evoluir da liquidação dos ativos do estabelecimento, na forma simplificada anteriormente referida a que alude o art. 62º, nº 3 do CIRE.

Durante uma insolvência existem responsabilidades fiscais da pessoa, da empresa e da massa, sendo que o AJ pode ser responsabilizado por algumas delas. Nesta dissertação pretende-se identificar dois tipos de responsabilidades, as fiscais explícitas e as implícitas, mais difíceis de detetar, e que podem facilmente passar despercebidas.

Os termos responsabilidade e responsabilizável ir-se-ão utilizar ao longo da restante dissertação com os seguintes sentidos²³:

fiscais, será geralmente referido nesta dissertação como “gestor”, enquanto o termo “Administrador” (inicial maiúscula) será utilizado em conjugação com os sufixos “judicial” ou “de insolvência”, consoante seja uma alusão à profissão ou às funções do Administrador, respetivamente.

²³ O AJ é responsável quando a responsabilidade está explícita na legislação. Por exemplo, pelo art. 117º do CIRC, o ónus da prova de inocência é do AJ. O AJ é responsabilizável se falhar nos seus deveres de fiscalização. Por exemplo, pelo art. 226º do CIRE, o ónus da prova do dolo do AJ é da AT (art. 24º, nº1 a) e nº2 da LGT).

- A *responsabilidade* fiscal decorre de uma obrigação objetiva e explicitamente acometida ao AJ, na legislação ou por determinação judicial do tribunal.
- *Responsabilizável* é um adjetivo que será utilizado quando a responsabilidade não é diretamente acometida ao AJ, mas pode ser-lhe imputada por ações de outros ou por falta de fiscalização do próprio AJ, que assim pode ver ser-lhe revertida uma responsabilidade fiscal.

1.4 Nota conclusiva

Como se depreende deste capítulo de contextualização, as atividades comerciais das diversas entidades em processo de insolvência geram sempre responsabilidades fiscais. Geralmente estas responsabilidades não se encontram descritas no CIRE, mas sim na vasta e dispersa legislação fiscal, que necessita de ser interpretada para perceber a sua aplicabilidade à realidade fiscal de cada caso. No próximo capítulo, a abordagem irá focar-se na legislação sobre insolvência, nomeadamente o CIRE e outra legislação conexa.

2. A LEGISLAÇÃO DA INSOLVÊNCIA

As responsabilidades específicas do AJ advêm da legislação que regulamenta a sua profissão e da legislação que suporta o seu mandato, mas não somente (Costa R. M., 2017). Com o objetivo de identificar as potenciais responsabilidades fiscais que o AJ enfrenta durante o exercício da sua atividade, este capítulo destina-se a analisar a legislação no contexto onde se enquadram a profissão e o objeto da profissão: o direito da insolvência.

2.1 O enquadramento do CIRE na restante legislação

O CIRE é o código central de todas as responsabilidades do AJ nestes processos, interferindo com diversa legislação (Epifânio, 2015, p. 14) e contrariando alguma legislação fiscal²⁴ (Oliveira N. M., 2017), devendo enquadrar-se o CIRE com a restante legislação em vigor no nosso espaço jurídico.

Em termos de hierarquia, o CIRE é subalterno à CRP, e também aos tratados europeus que são reconhecidos no nosso espaço jurídico por via do art. 8º da nossa CRP (Miranda & Medeiros, 2006, p. 159 ss. Vol.1). Por conseguinte, o CIRE tem de estar em conformidade com a legislação da União Europeia (UE), não devendo contrariar os diversos acordos internacionais assinados pelo Estado português nos termos do art. 275º do CIRE. Os regulamentos europeus entram imediatamente em vigor e as diretivas devem ser transpostas (Abrunhosa, 2016, p. 47).

Nesta matéria, relevam o Regulamento (CE) nº 1346/2000, de 29 de maio de 2000, relativo à insolvência em geral, e o novo Regulamento (UE) nº 2015/848, do Parlamento Europeu e do Conselho de 20 de maio de 2015, relativo aos processos de insolvência transfronteiriços.

Em junho de 2017 o CIRE foi revisto para ser adaptado às alterações do Código do Processo Civil (CPC) e do Código das Sociedades Comerciais (CSC), e para acompanhar a entrada em pleno vigor do Regulamento (UE) nº 2015/848 sobre as insolvências transfronteiriças, além de introduzir outras novidades e muitas alterações menores. Contudo, a proposta de Diretiva (COM) 2016/723 final, de 22 de novembro de 2016, relativa à reestruturação extrajudicial de entidades comerciais na UE, que em 2017 está a aguardar a aprovação do Parlamento Europeu, irá implicar nova alteração ao CIRE para proceder oportunamente à sua transposição.

O reflexo do anteprojeto de revisão do CIRE e do CSC nas responsabilidades fiscais do AJ, por agora, aparenta ser nulo. Na esteira do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) no processo nº 01145/09 (Pontes, 24-02-2011) foi apresentada uma proposta de Projeto de Lei nº PPL87-XIII,

²⁴ Um exemplo de um aparente confronto são o art. 81º do CIRE, que desresponsabiliza o AJ pela fiscalidade, e o art. 117º nº10 do CIRC, que responsabiliza o AJ pela fiscalidade. No entanto, o art. 226º do CIRE permite interpretar que o AJ tem uma obrigação de supervisão ativa, transformando este aparente confronto num reforço de supervisão do art. 161º do CIRE.

entretanto promulgado como Lei n.º 100/2017, que clarifica o artigo 181.º Código do Processo e Procedimento Tributário (CPPT). Este artigo passa a designar-se «*Deveres tributários do Administrador Judicial da insolvência*» e esclarece a sua aplicabilidade aos processos de insolvência e aos AJ, eliminando da epígrafe as descontinuadas referências aos termos “Falência” e aos “Liquidatários”, passando a dirigir-se inequivocamente aos AJ.

A revisão do CIRE no que respeita ao PER, altera as formalidades iniciais exigidas, mas mantém a responsabilização do AJ limitada à fiscalização, nos termos do art. 161º do CIRE e art. 24º, nº 2 da LGT. O novo PEAP²⁵ exclusivo para pessoas singulares é em tudo idêntico ao antigo PER, pelo que daqui nada advém para a responsabilidade do AJ. Também as responsabilidades do AJ do novo Regime Especial de Recuperação de Empresas (RERE) são idênticas às do descontinuado Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial (SIREVE), circunscrevendo-se à supervisão procedimental.

Por vezes, as diversas terminologias usadas nos códigos não ajudam à clareza quando estão em disputa normas contraditórias. Neste contexto é relevante salvaguardar algumas exceções e regras notórias.

A exceção mais relevante é que o CIRE não regula as relações laborais, declarando no seu art. 277º que a legislação do trabalho se sobrepõe sempre ao CIRE. Com algumas ressalvas:

- a) O art. 111º do CIRE, referente aos créditos decorrentes das indemnizações aos trabalhadores em virtude de despedimento pelo AJ, ocorrido após a declaração inicial de insolvência. Neste âmbito, Catarina Serra (2001, p. 427) defende que os art.s 346º e 347º, bem como o art. 285º do Código do Trabalho (CT), reforçam esta relação privilegiada do CT sobre o CIRE, relevante quando se viabiliza uma empresa, pela venda ou transmissão do estabelecimento ou pela aprovação de qualquer um dos planos previstos no CIRE.
- b) O art. 113º do CIRE, apesar de redundante²⁶, é pertinente, ao reforçar que a insolvência pessoal de um trabalhador não pode nunca alterar ou afetar de alguma forma o seu emprego ou o respetivo contrato de trabalho.

Outra exceção subtil, mas relevante no âmbito do tema desta dissertação, é a que decorre do art. 30º, nº 3 da LGT²⁷, que declara que os planos aprovados pelos credores não podem impor à AT formas de

²⁵ O novo PEAP é em tudo idêntico ao antigo PER, mas dirigido a pessoas e excluindo empresas, mudando o articulado de 17º-A, e ss. para 222º-A, e ss., e algumas alterações na terminologia e novas facilidades durante os procedimentos.

²⁶ O art. 113º do CIRE é desnecessário, pois apenas reflete o CT.

²⁷ Apenas aquando da aprovação de planos de viabilização, o art. 30º, nº 3, da LGT se sobrepõe ao CIRE.

regularização das dívidas fiscais (planos de pagamento) que não tenham suporte legal na legislação fiscal em vigor.

Neste sentido encontram-se vários acórdãos de tribunais superiores a uniformizar a ineficácia de planos de recuperação com determinações fiscalmente ilegais, nomeadamente o acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 28-05-2013, no Processo 249/12.3TBGRD-J.C1 (Magalhães, 28-05-2013), que foi posteriormente infirmado pelo STJ em 18-02-2014, e ainda no mesmo sentido decidiu o STJ no Processo 1786/12.5TBTNV.C2.S1 (Ramos F. , 18-02-2014).

É de salientar que o C.Civil e portanto também o novo Código do Processo Civil, são expressamente invocados no CIRE *ex-vi* art. 17º, aplicando-se estes códigos de forma complementar em tudo o que o CIRE não os contradisser direta e expressamente.

O C.Com. define as responsabilidades genéricas de um “administrador” de patrimónios. Mais importante para a esta dissertação, os códigos comerciais determinam como começam e acabam os mandatos, bem como os procedimentos de liquidação. É aqui importante não esquecer os códigos do registo comercial conservatórios e o regime jurídico da dissolução e liquidação de entidades comerciais.

Por fim, o CIRS, o CIRC e o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA) definem a fiscalidade das atividades comerciais, enquanto o CIMI, o Código do Imposto Municipal de Transações (CIMT), o Imposto Único de Circulação (IUC) e por fim o Código do Imposto do Selo (CIS) definem os impostos sobre o património.

Toda esta legislação tem referências diretas e indiretas ao CIRE e às responsabilidades dos AJ, referências que se irão detalhar sucintamente nos capítulos seguintes.

2.2 Deveres e funções dos Administradores Judiciais

Importa primeiramente precisar quais os deveres e funções do AJ à luz da legislação que regula a sua profissão.

2.2.1 Deveres dos Administradores Judiciais segundo os seus Estatutos

O atual EAJ destina o art. 12º aos deveres do AJ, estabelecendo no seu nº 1 que:

“Os Administradores Judiciais devem, no exercício das suas funções e fora delas, considerar-se servidores da justiça e do direito e, como tal, mostrar-se dignos da honra e das responsabilidades que lhes são inerentes.”

Neste articulado nada se diz sobre as obrigações tributárias do AJ. Portanto, do EAJ nada se pode inferir sobre qualquer responsabilização conferida ao AJ, nem nenhuma defesa quanto à sua eventual responsabilização fiscal no decurso do cumprimento das suas funções ao serviço da Justiça.

É relevante neste contexto esclarecer que o AJ não está ao serviço da empresa, nem dos insolventes, nem dos credores, sendo sim um servidor da Justiça. Esta contextualização distancia os AJ dos gestores de empresa e de outros patrimónios e retira-os da dependência hierárquica ou remuneratória de quem quer que se considere titular¹¹ ou dono do património insolvente que o AJ gere e defende.

Por outro lado, o art. 80º do CIRE delimita os poderes do AJ, limitando o seu poder à implementação dos atos de gestão determinados pela Assembleia de Credores, sendo fiscalizado pela comissão de credores (art. 68º do CIRE). Portanto, o AJ pode e deve propor soluções, mas apenas pode implementar as decisões de terceiros, dos credores, que o juiz homologue.

Neste contexto, a sua responsabilização fiscal não é igual à de um gestor de empresas quando estes estão fora do contexto da insolvência (Valles, 2015). Portanto, neste cenário, é pertinente que a conservatória do registo comercial, além de registar a profissão do nomeado para as funções de administração judicial, também e principalmente averbe as funções e o mandato que lhe foi acometido e que este expressamente aceitou desempenhar.

2.2.2 As funções dos Administradores Judiciais no contexto dos seus Estatutos

Mais importante, como se verá ao longo desta dissertação, mas mais subliminar, é o facto de logo no art. 2º do EAJ se fazer uma distinção entre a profissão do AJ e as funções exercidas pelo AJ. Apesar do EAJ descrever as funções numas incipientes quatro linhas, essa definição é relevante na nossa dissertação, pelo que aqui se transcreve:

Art. 2º, nº 2 do EAJ: “*O Administrador Judicial designa-se Administrador judicial provisório, Administrador da insolvência ou fiduciário, dependendo das **funções** que exerce no processo, nos termos da lei*” [ênfase nosso]

Não se encontrando as funções do AJ descritas no seu Estatuto e sendo a descrição dos deveres do AJ enunciada de forma genérica no já citado art. 12º do mesmo diploma, teremos que recorrer ao Regulamento europeu de insolvência para esclarecer as funções do AJ.

O Regulamento (CE) n.º 1346/2000 do Conselho, de 29 de maio de 2000, no seu art. 2º, nº 5 descreve de forma taxativa as funções do AJ, como se segue:

“5. «Administrador da insolvência²⁸», qualquer pessoa ou órgão cuja função, inclusive a título provisório, seja:

- i) verificar e admitir créditos reclamados em processos de insolvência,
- ii) representar o interesse coletivo dos credores,
- iii) administrar, no todo ou em parte, os bens de que o devedor foi privado,
- iv) liquidar os bens referidos na alínea iii), ou
- v) supervisionar a administração dos negócios do devedor.”

2.2.3 As funções dos Administradores Judiciais descritas no CIRE

Esclarecido e enquadrado o significado da palavra “função” no contexto dos EAJ e do Regulamento Europeu da Insolvência, importa conhecer quais são as funções dos AJ no contexto do CIRE, matéria em que Menezes Leitão (2015, p. 109)²⁹ realça a dualidade de fiscalizador e de fiscalizado.

O CIRE atribui muitas funções ao AJ que estão descritas de forma dispersa ao longo do Código, principalmente no Título III, art.s 52º e seguintes. Uma especial nota para dois artigos em cuja epígrafe aparece uma referência às funções do AJ:

- O art. 54º determina que o AJ assume os seus poderes e responsabilidades, assim que é disso notificado, aparentemente não dependendo de qualquer publicação na Conservatória Comercial.
- O art. 56º apenas determina a forma como o AJ deve e pode exercer o seu poder por forma a cumprir o seu mandato, nada dizendo sobre quais são as funções.

Ao longo do CIRE tudo o que se passa é fiscalizado pelo AJ, nomeadamente todos os atos descritos no art. 161º, sendo o mais notório que qualquer pagamento de mais de dez mil euros deverá ser autorizado por escrito pelo AJ (Martins A. S., 2016, p. 355).

Apenas depois de ser deliberada a liquidação da entidade, é que são atribuídas funções executivas ao AJ, altura em que passa a ser o responsável pelo que se passa na empresa, e principalmente pela sequente fiscalidade.

Portanto as funções iniciais gerais são sempre de fiscalização, podendo posteriormente evoluir para funções executivas.

²⁸ Não confundir a profissão do Administrador Judicial descrita no EAJ com uma das suas funções, i.e. a função de Administrador de Insolvência definida nos art.s 52º e ss do CIRE.

²⁹ No seu livro *Direito da Insolvência* descreve as responsabilidades de fiscalização do AJ, bem como a sua supervisão pelo juiz do processo.

2.2.4 Qualificação da insolvência

Ao AJ está sempre acometida a qualificação da insolvência, mesmo e principalmente no caso mais simples possível, a insolvência limitada *ab initium* pelo art. 39º do CIRE.

Neste caso, e para o que nesta dissertação releva, é a importância de o AJ verificar e reportar o alegado pelo insolvente, nomeadamente a situação fiscal da entidade insolvente, promovendo as diligências de notificação da AT descritas nos art.s 80º e 180º do CPPT.

2.2.5 Supervisão da gestão pelo devedor

Solicitando o devedor, nos termos do art. 224º do CIRE, a possibilidade de apresentar um plano de recuperação, nos termos do art. 192º, ao AJ é acometida a função de supervisão da gestão praticada pelo gestor a quem um Tribunal incumbiu a gestão corrente da empresa devedora.

Neste contexto, o art. 81º atribui ao devedor a gestão corrente na fase processual de apreciação de um qualquer plano de viabilização, seja ele um simples PER ou PEAP, ou mesmo uma recuperação, uma transmissão ou outra iniciativa aprovada pelos credores (Casanova & Dinis, 2014, p. 109). O AJ tem sempre os inalienáveis deveres e funções de supervisão.

Releva porém, sublinhar que, em linha com os art.s 17º-G, nº 4, 222º-G, nº 4 ou 226º, nº 6, do CIRE, estas são funções proativas. O que quer dizer que tem de intervir regularmente para autorizar atos de especial relevo, definidos no art. 161º do CIRE, e deve atempadamente reportar as situações anómalas que devam conduzir ao finalizar da gestão pelo devedor (Martins S. B., 2014).³⁰

Portanto, nesta situação, apesar de o AJ não ser diretamente o responsável fiscal, é responsabilizável pela supervisão da fiscalidade e das subjacentes obrigações com a contabilidade.

2.2.6 Gestão corrente

A gestão corrente que aqui releva é a que está acometida ao AJ, sem que os anteriores gestores nela participem. É uma gestão de facto, e não de supervisão. Portanto, o AJ é o responsável, e não apenas responsabilizável, pela fiscalidade da empresa.

Esta responsabilidade ocorre em pelo menos duas situações:

- quando o tribunal entenda necessário afastar os anteriores gestores (o art. 31º do CIRE),

³⁰ Atente-se ao que defende Sandra Bastos Martins na dissertação “A (des)crença na administração da massa insolvente pelo devedor”, Cap. III ponto 2.1 da Fiscalização e controlo da atuação do devedor:

“Assim, diz-nos o nº1 que incumbe ao administrador da insolvência fiscalizar a atuação do devedor e comunicar ao juiz e à comissão de credores ou aos credores que reclamaram créditos, caso aquela não exista, “quaisquer circunstâncias que desaconselhem a subsistência” da administração pelo devedor.”

- ou, quando os credores decidam aprovar um plano de insolvência prevendo a liquidação a longo prazo, mas que no curto prazo prevejam acabar obras, encomendas ou reparações por forma a reduzir eventuais indemnizações a suportar pela massa ³¹ (art. 192º, nº 2 do CIRE).

Em ambos os casos o AJ assume a responsabilidade pela gestão *de facto* e a comitente responsabilidade fiscal direta e pessoal, implementando as medidas cautelares que se destinam a evitar o *periculum in mora* (Martins A. S., 2016, p. 79).

2.2.7 Liquidação

Trata-se do caso mais comum, em que é determinada pelos credores a cessação da atividade comercial, e é igualmente deliberado o início da liquidação³². Nesta situação, a função do AJ é a venda do património e a arrecadação para a massa insolvente do máximo valor possível, quer maximizando as vendas quer reduzindo os custos, nomeadamente os impostos atinentes à liquidação da massa insolvente.

De notar que além do IVA das vendas e outros impostos decorrentes da atividade de liquidar o património, os impostos sobre o património, como são o IMI e o IUC, são da responsabilidade da massa, e acumulam-se simplesmente pelo passar do tempo.

Por outro lado, ao longo do tempo os diversos legisladores previram diversas normas em vários códigos que contêm responsabilidades latentes para o AJ, principalmente as fiscais, conforme se aprecia no próximo ponto. Os AJ interpretam a lei à letra, defendendo que não são os liquidatários a que se refere o art. 26º, nº 1 da LGT³³, mas defendem a aplicabilidade do nº 2 do mesmo articulado. A este propósito, segundo Rodrigues e Amorim (2016), nos termos do art. 3º do C.Civil, a correta interpretação contextual da lei³ permite concluir da aplicabilidade plena deste preceito aos AJ.

2.3 O CIRE e a responsabilidade tributária dos Administradores Judiciais

No ponto anterior enquadrrou-se o CIRE no ordenamento jurídico português e as responsabilidades do AJ no CIRE. Neste presente ponto, pretende-se enquadrar a responsabilidade fiscal do AJ no

³¹ O “Plano de Insolvência” regula um encerramento ordeiro e faseado de uma atividade comercial, com a finalidade de reduzir os prejuízos dos credores. Salienta-se aqui a importância de distinguir a diferença entre Planos de Insolvência e Planos Recuperação descrita nos nºs 1 e 3 do art. 192º do CIRE.

³² Neste contexto, a liquidação é a vendas dos bens.

³³ Apesar de este art. 26º da LGT se referir às falências previstas no CPEREF, por força do disposto no art. 11º do DL 53/2004 (a lei que promulga o CIRE), todas as remissões de qualquer legislação para o CPEREF valem para as correspondentes disposições no CIRE.

CIRE, que é bem distinta da responsabilidade de um normal gestor numa situação normal,³⁴ quando a empresa se aproxima de uma situação de insolvência (Valles, 2015, p. 13 e 31).

É importante perceber que um gestor em gestão controlada durante as tentativas de recuperação da sua empresa, é supervisionado pelo AJ, e portanto, não pode ter mais poderes que o próprio AJ, estando ambos delimitados pelo art. 161º do CIRE. Neste contexto, os artº.s 17º-E, nº 2 e 226º, ambos do CIRE, remetem e delimitam os poderes dos gestores correntes nos mesmos termos do art. 161º CIRE, e determinam que o AJ é responsável por fiscalizar que os gestores não ultrapassem os limites referidos neste artigo. Deste modo, o AJ é responsabilizável pela falta de atempado reporte ao tribunal e à Comissão de Credores se tal situação se verificar.

2.3.1 Na qualificação da insolvência (art. 39º do CIRE)

Começando pela situação mais simples, quando o AJ é nomeado logo *ab initium* para uma insolvência que o tribunal já decidiu que será do tipo limitada, nos termos do art. 39º do CIRE, pouco restará ao AJ para além de qualificar esta insolvência. No entanto, deverá no seu relatório sobre a qualificação (art. 155º do CIRE) esclarecer por que motivo já não existe património suficiente para pagar as dívidas e quais as responsabilidades fiscais que ficaram por apurar. De facto, cabe aqui ao AJ apurar se existe alguma fraude fiscal em curso e alertar o Ministério Público (MP) e a AT³⁵. Mas daqui não se vislumbra como poderão resultar responsabilidades fiscais para o AJ (Branco, 2015).

2.3.2 No acompanhamento pós plano (art. 220º do CIRE)

O art. 220º do CIRE descreve a situação que ocorre após a aprovação de uma medida de viabilização de uma qualquer entidade que se tenha apresentado em PER ou à insolvência, mantendo-se o AJ com funções de supervisão durante um período máximo de três anos após a homologação do plano sem que o processo seja encerrado.

Neste período espera-se que o AJ reporte todas as atividades que prejudiquem os credores, nomeadamente à AT e à SS, não devendo esperar pela periódica apresentação de contas. Portanto, deverá o AJ estar especialmente atento ao pagamento dos impostos correntes da atividade, acrescidos das prestações pelas dívidas fiscais anteriores. Note-se que os atrasos de dívidas correntes ou prestações passadas, não fiscais, não são motivo de qualquer alerta aos credores, competindo a estes reclamar no caso de se sentirem prejudicados. A responsabilização do AJ, além dos aspetos fiscais,

³⁴ Logo no início, na pág. 13 e ss, descreve estas responsabilidades dos gestores, aprofundando o tema no capítulo III, pág. 31 e ss, quanto à transição entre a fase deficitária e a insolvência.

³⁵ A negligência foi excluída desta dissertação *ab initium*.

abrange a supervisão sobre os atos de gestão que possam inviabilizar a possibilidade de cumprir o plano aprovado e homologado.

2.3.3 Na qualidade de fiduciário (art. 240º do CIRE)

De forma muito semelhante, nos termos do art. 240º do CIRE, durante os cinco anos que pode durar um processo de exoneração do passivo de um cidadão, o AJ terá as funções de fiduciário, e também deverá fiscalizar e reportar não apenas os eventuais incumprimentos de quaisquer pagamentos. Nesta fase, os processos fiscais e eventuais reversões estão suspensos, só podendo ser feitos pagamentos à AT e à SS através do AJ com recurso aos valores arrecadados para a massa insolvente. Não estando vedado – antes pelo contrário, sendo para eles uma obrigação – aos insolventes procurarem trabalho, ou criarem uma atividade própria, deverá o AJ estar atento ao surgimento de novas responsabilidades fiscais, sejam elas em IRS ou outras relacionadas com uma qualquer atividade comercial como ENI.

2.3.4 No apuramento do valor do património (art. 232º do CIRE)

Esta situação não aparenta grande responsabilidade, mas ela existe de forma implícita. No caso de a insolvência não ser declarada de carácter limitado *ab initio*, o AJ deverá realizar todas as tarefas previstas numa insolvência plena até apresentar o seu relatório aos credores cerca de 45 a 60 dias após a sua nomeação. Mas, até esta decisão ser proferida, ao longo dos 45 a 60 dias até à assembleia dos credores, as responsabilidades do AJ acumularam-se, nomeadamente a notificação à AT e à SS nos termos dos art.s 80º e 181º nº 2 do CPPT, a apreensão da contabilidade nos termos do art. 149º do CIRE e o cumprimento das obrigações declarativas determinadas pelo art. 117º do CIRC.

Quando o AJ perceber e reportar que não existe património suficiente para pagar as custas do processo, então o tribunal, nos termos do art. 232º do CIRE, decreta a insolvência como limitada, e encerra o processo com os efeitos delimitadores das responsabilidades do AJ previstos no art. 65º, nº 3, do CIRE. Mas as responsabilidades acumuladas nesse interregno temporal ficaram apenas delimitadas, o que é distinto de extintas, conforme dispõe o art. 180º, nº 3 do CPPT.

2.3.5 Durante a gestão corrente pelo Administrador Judicial (art. 81º do CIRE)

Nesta situação, os anteriores gestores apresentam à insolvência uma empresa em funcionamento, sem tentarem viabilizá-la. Não existindo nenhum plano de viabilização, nem sendo requerida a gestão pelo devedor nos termos do art. 224º do CIRE, então o AJ tem de gerir uma empresa em funcionamento pleno, até que os credores a encerrem.

Neste caso, imediatamente com a declaração de insolvência emerge a obrigação de apreender a contabilidade nos termos do art. 149º do CIRE, porquanto o art. 81º priva os anteriores gestores dos poderes de gestão. Esta conjugação de fatores, significa que passa a incumbir ao AJ o cumprimento

das obrigações declarativas e fiscais, que se mantêm latentes até à Assembleia de Credores. De facto, o art. 117º, nº 10 do CIRC determina que neste caso a responsabilidade fiscal passa a estar acometida ao AJ.

Assim, a gestão corrente fica acometida³⁶ unicamente ao AJ, nos termos do art. 81º do CIRE, devendo o AJ decidir sobre a manutenção da atividade até à Assembleia de Credores ou sobre a sua suspensão. De salientar que as decisões sobre o início da liquidação são da soberana vontade dos credores e não do AJ, mas também é de realçar que o AJ pode e deve deliberar sobre a manutenção da atividade comercial corrente³⁷.

De facto, o art. 65, nº 2 do CIRE determina que até à Assembleia de Credores deverão continuar a cumprir-se todas as responsabilidades declarativas e tributárias, sendo apenas dispensadas quando e depois de os credores, reunidos em assembleia, decidirem soberanamente ordenar o encerramento da atividade comercial corrente e o AJ o registar junto da AT. Porém, podem surgir dificuldades nesse ato de registo. O que faz suspender e delimitar as obrigações contabilísticas e declarativas é a decisão de fazer cessar a atividade comercial e o respetivo registo na AT, nos termos do art. 65º, nº 3 do CIRE, e não a habitual decisão dos credores de ordenarem o início da liquidação.

É de recordar que o AJ só está dispensado do cumprimento da obrigação de entregar a Declaração de Alterações junto da AT e da SS se os atos a declarar forem registáveis na conservatória, conforme o art. 118º, nº 7 do CIRC. Ora, a cessação de atividade comercial referida no art. 65º, nº 3 do CIRE, não é um ato sujeito a registo conservador, pelo que a AT só tem conhecimento dele se o AJ o declarar junto daquela entidade, com a colaboração do Contabilista Certificado (CC), ou se o tribunal o decretar e o comunicar à AT. De facto, a cessão da atividade comercial, tem de ser acionada por outrem, porque a AT não o pode fazer *de per se*. De facto, mesmo que a AT queira extinguir uma entidade fiscal, tem de pedir à conservatória do registo comercial que o faça, nos termos do art. 5º, al. b), do Regime Jurídico de Dissolução e Liquidação de Entidades Comerciais (RJDLEC).

Neste contexto, até à realização, no espaço de 45 a 60 dias (art. 36º, nº 1, al. n) do CIRE), da Assembleia de Credores (art. 156º do CIRE), cabe ao AJ defender o património dos credores, sendo certo que a melhor forma de delimitar as eventuais responsabilidades fiscais pessoais passa por decretar, implementar e comunicar esta decisão de cessação da atividade corrente ao respetivo serviço de Finanças³⁷.

³⁶ Neste contexto, o termo “acometida” significa “atribuída quase à força”, sem poder recusar, passar ou partilhar responsabilidades. É o único responsável, quer queira quer não.

³⁷ A atividade comercial corrente é um importante conceito que será usado ao longo desta dissertação. Este conceito é invocado no art. 65º, nº 3 do CIRE. Simplificadamente, a cessação da atividade comercial corrente é deixar de emitir faturas, e formaliza-se comunicando esta decisão à AT para efeitos de IVA.

Portanto, cabe ao AJ avaliar e ponderar se a empresa está em normal funcionamento, pelo menos burocrático, com uma contabilidade exemplar e saldos bancários que permitam satisfazer as responsabilidades fiscais até à Assembleia de Credores.

Pode o AJ decidir pela cessação da atividade corrente e agir em conformidade, procedendo às respetivas declarações de alterações a entregar no serviço de finanças. De facto, como já se viu, nesta fase a legislação é ambígua e poderá o AJ ser responsabilizado por este período de gestão.

Por fim, é importante realçar que as finanças não têm conhecimento oficioso da decisão de fazer cessar a atividade comercial corrente pelo que, nos termos do art. 188º, nº 7 do CIRC, cabe ao AJ promover a comunicação pelos mecanismos disponíveis, o tribunal ou o CC.

De facto, as finanças apenas sabem pela conservatória se a empresa entrou em liquidação ou se a liquidação terminou, pois são as únicas comunicações previstas no art. 14º, al. a), do RJDLEC. Não existe mecanismo de comunicação previsto no RJDLEC nem no Código do Registo Comercial (Cod.RC) para comunicar ao serviço de finanças decisões sobre a manutenção ou cessação da atividade corrente por via da conservatória ou do tribunal.

Neste contexto legal, uma empresa pode estar em liquidação e simultaneamente em atividade corrente³⁸, acumulando responsabilidades para o AJ.

De facto, a cessação da atividade só pode ser feita das seguintes formas:

- O tribunal determina e comunica o encerramento da atividade, acionando o art. 65º, nº 3 do CIRE, ou
- O CC cumpre os procedimentos fiscais de encerramento da atividade comercial em IVA nos termos do art. 35º do CIVA, ou
- O AJ consegue promover a cessação da atividade nos termos do art. 119º do CIRC.

Neste contexto, cabe ao AJ aferir se tem condições para manter a atividade corrente até à Assembleia de Credores, ou se será recomendável cessar a atividade corrente, pelo menos provisoriamente, e registar tal decisão no serviço de finanças. Para manter a atividade corrente dentro da legalidade fiscal será necessário que o AJ mantenha a contabilidade e todas as declarações contabilísticas e fiscais descritas no art. 117º do CIRC, mantendo, renovando ou contratando um CC nos termos do art. 102º, do CIRE, especialmente o seu nº 4.

³⁸ Por exemplo, quando os credores decidem liquidar (vender) uma farmácia e simultaneamente manter a sua atividade comercial corrente até ao trespasse do alvará do estabelecimento, por forma a evitar perder esse mesmo alvará. Quer o AJ concorde ou discorde da decisão dos credores, é esta a determinação que tem de implementar, com as consequentes responsabilidades fiscais.

De facto, independentemente de se iniciar a liquidação, e principalmente durante a liquidação do ativo corrente (*stocks*, etc.), desde o início da insolvência até que o AJ registre a cessação da atividade comercial corrente nos moldes previstos nos art.s 35º do CIVA, 112.º do CIRS e 118.º do CIRC, mantêm-se as suas obrigações declarativas e fiscais, constantes do art. 117º, nº 10 do CIRC, plenas de responsabilidades, só terminando quando a AT for informada da cessação da atividade comercial corrente nos moldes previstos nos art.s 35º do CIVA, 112.º do CIRS e 118.º do CIRC.

2.3.6 A fiscalização durante a gestão pelo devedor (art. 224º do CIRE)

No caso em que logo no início do processo o devedor solicitar a possibilidade de apresentar um plano de viabilização aos seus credores mantendo-se, entretanto, responsável pela gestão (art. 224º do CIRE), o art. 81º do CIRE não é acionado, não assumindo o AJ a plenitude das suas funções enquanto os credores apreciam o plano de recuperação.

Durante esta fase, o AJ assume apenas um papel de supervisão, estando incumbido de monitorizar a atuação dos anteriores gestores, que se mantêm em gestão corrente, bem como a conformidade com as restrições impostas pelo art. 161º do CIRE aos gestores em exercício. De salientar que nesta fase a supervisão do AJ é ativa, não devendo esperar pela apresentação de quaisquer contas pelo devedor, e devendo reportar atempadamente qualquer ato que prejudique os credores nos termos do art. 226º do CIRE, nomeadamente os descritos de forma exemplificativa no art. 161º do CIRE, o qual deixa em aberto outras situações e interpretações.

Mas, tendo já sido declarada a insolvência da empresa, o AJ deverá imediatamente apreender a contabilidade nos termos do art. 149º do CIRE. Pode mantê-la nas mãos do mesmo CC mas respondendo este diretamente ao AJ, o qual deverá, nos termos do art. 102º, nº 4 do CIRE, providenciar a remuneração do CC de forma prioritária com a graduação das dívidas da massa insolvente.

Nesta fase subsistem as responsabilidades eminentemente burocráticas previstas nos art.s 80º, 180º e 181º, nº 2 do CPPT, melhor descritas nos próximos capítulos, de cujo cumprimento depende a proteção fiscal que o art. 26º da LGT confere ao AJ.

Apesar de as dívidas fiscais por factos tributários anteriores à declaração de insolvência estarem suspensas e o devedor estar impedido de as pagar, e de o Estado ter perdido os privilégios creditórios da maioria das dívidas com mais de um ano (art. 97º do CIRE), é de salientar que durante a gestão corrente os novos factos tributários que originarem responsabilidades tributárias devem ser pagos atempadamente, e de forma privilegiada sobre todos os restantes credores com novos créditos por novos fornecimentos ou serviços, em linha com os art.s 221º e 17º-H, nº 2, do CIRE e o 222º-H, nº 2, do CIRE, pois são dívidas da massa insolvente, conforme o conceito de massa do art. 46º do CIRE.

A importante distinção entre o momento em que ocorre o facto tributário e a data limite para o pagamento do correspondente imposto, suscitou uma alteração ao art 196º, nº7 do CPPT, Lei 100/2017, no sentido de permitir a inclusão num plano dos tributos cujo facto tributário já tinha ocorrido à data do início do processo, e da correspondente nomeação do AJ, mas cuja data limite de pagamento ocorre durante ou depois do processo. Esta alteração vem subtilmente, mas significativamente, reduzir as eventuais responsabilidades fiscais do AJ quando um plano for efetivamente aprovado e a empresa viabilizada.

Cabe ainda recordar que, nos termos do art. 226º do CIRE, o AJ tem o dever de verificar o cumprimento escrupuloso de todas as novas obrigações para com a AT e a SS, sendo subsidiariamente responsabilizável pelo seu cumprimento, se não tiver reportado quaisquer atrasos e requerendo a suspensão imediata da gestão corrente quando necessário. Apesar de não existir nenhuma referência direta ao AJ nesta fase, as suas responsabilidades são paralelas e comparáveis com as habituais responsabilidades acometidas aos Revisores Oficiais de Contas (ROC), pelo que o art. 24º, nº 2 da LGT que é inteiramente aplicável ao AJ quando exerce as funções de fiscalização, ou seja, a responsabilização é latente e subsidiária do dolo e ou da negligência.³⁹ (OROC, 2005).

2.3.7 A responsabilização fiscal durante o PER e o recente PEAP

A aparente simplicidade do PER e do PEAP pode induzir em erro. Sendo estes processos extrajudiciais, as responsabilidades do AJ aparentam ser menores. De facto, sendo as funções do AJ apenas de supervisão geral, e de organizador das negociações, é aparentemente apenas diretamente responsável por um assunto importante, que é a votação do plano e os respetivos procedimentos.

Mas o art. 17º-E, nºs 2 e 3, e o correspondente art. 222º-E do CIRE, responsabilizam o AJ pela supervisão, remetendo ambos para o art. 161º quais os assuntos a supervisionar, com a concomitante responsabilidade de reportar e fazer cessar atempadamente o PER, ou o PEAP, se entender estarem a ocorrer atos que podem prejudicar os credores, e especialmente a AT e à SS.

Já num processo de insolvência pleno, com ou sem apresentação de plano, o art. 97º do CIRE determina que os privilégios creditórios do Estado com mais de 12 meses se extinguem. O que não acontece num PER nem no PEAP, pois neste tipo de processo não chega a ser decretada a insolvência.

Portanto, num processo de insolvência pleno no qual o tribunal declare formalmente a insolvência, o art. 26º nº 2 da LGT é eventualmente acionado, ficando o AJ protegido de eventuais reversões por

³⁹ Segundo a Ordem dos ROC e a responsabilidade subsidiária dos CC assenta na LGT, art. 23º e art. 24º, nº 3.

responsabilidades fiscais cujo facto tributário já tenha ocorrido, mas que ainda não estejam em mora na data de início do processo.

Num PER ou PEAP, ao contrário do que acontece na gestão pelo devedor nos termos do art. 224º do CIRE, não chega a ser declarado o estado de insolvência da entidade, pelo que o art. 26º da LGT não chega a ser acionado. De facto, o art. 26º apenas desresponsabiliza um AJ das dívidas fiscais anteriores à declaração de insolvência. Na ausência desta proteção poderia inferir-se que em PER ou PEAP o AJ não está protegido de responsabilização fiscal por eventuais falhas na supervisão. A recente atualização do CPPT pela Lei 100/2017 introduziu o nº7 ao art. 196º, permitindo incluir num pano as dívidas cujos factos tributários ocorram durante um PER.

2.3.8 As responsabilidades aquando da destituição dos anteriores gestores

Esta situação na qual o AJ se poderá vir a encontrar, sendo rara, é também aquela que mais preocupação e responsabilidades fiscais pode acarretar. O AJ pode deparar-se com casos como este, nos quais os credores que requerem a insolvência com base no art. 31º do CIRE fazem-no alegando gestão dolosa. Portanto, do ponto de vista fiscal, é a situação que mais responsabilidades diretas e imediatas coloca ao AJ, pois passa a ser o único gestor de uma empresa em pleno funcionamento que ainda pode vir a ser viabilizada.

Geralmente estas situações ocorrem em processos nos quais os credores alegam e provam que existem indícios de gestão danosa, e requerem a urgente substituição da anterior gestão por um AJ com poderes especiais para agir em representação do tribunal⁴⁰.

Neste caso o AJ tem um mandato ainda provisório, pelo que a sua função se intitula Administrador Judicial Provisório (AJP)⁴¹ mas assume imediatamente a gestão total e solitária da entidade até que a Assembleia de Credores se reúna pela primeira vez, ou seja, daí a cerca de dois meses, ou até ser resolvida a providência cautelar que provisoriamente o nomeou.

Numa situação deste tipo, pode eventualmente haver situações de fraude, fiscal ou de outro tipo, cometidas e planeadas, pelo que o AJP necessita tomar especiais precauções de supervisão e controlo.

A cessação imediata da atividade comercial corrente, ou a sua continuação provisória, será uma decisão exclusiva do AJP, que nunca agradará a todas as partes envolvidas. Neste caso muito peculiar, é necessário garantir a continuidade da contabilidade, nos termos do art. 81º, nº 5 do CIRC, se a

⁴⁰ Note-se que nesta fase inicial do processo, o AJ é nomeado como Administrador Judicial Provisório (AJP). Assim, por agora, o AJP apenas representa o tribunal, e não ainda os credores. Só depois da primeira assembleia de credores o AJP passará a AI, passando a representar e a gerir em nome dos credores.

⁴¹ Difere do AJP de um PER ou PEAP, o qual tem funções e responsabilidades distintas, já antes descritas.

empresa quiser manter a sua atividade comercial corrente. Assim, o art. 149º do CIRE determina a obrigação de o AJP proceder à imediata apreensão da contabilidade.

A descontinuidade do trabalho do CC em funções, se este for empregado da insolvente, ou a desvinculação, se o CC for estiver em regime de prestação de serviços, é uma decisão que o AJP deverá ponderar, acompanhada da decisão de apreensão física da contabilidade e do sistema informático em funcionamento, nos termos do art. 123º do CIRC e do art. 149º do CIRE.

2.4 Nota conclusiva

Neste capítulo, abordou-se a legislação relativa à insolvência, tanto o CIRE como outra legislação relacionada com a atividade do AJ, a fim de identificar quais os deveres e funções deste profissional para, seguidamente, analisar-se as responsabilidades tributárias associadas a cada uma dessas funções. Teve-se por base para essa identificação o CIRE, o EAJ e o Regulamento europeu da insolvência.

Do exposto, pode-se concluir que, independentemente das funções atribuídas ao AJ no processo, as suas responsabilidades estão delimitadas temporalmente na declaração inicial de insolvência por duas normas, o art. 26º, nº 2 da LGT e o art. 59º, nº 4 do CIRE, pelo que o AJ não é responsável por factos tributários anteriores à declaração inicial de insolvência.

Ao longo deste capítulo tratou-se de colocar em evidência que o facto de o AJ poder ser responsável é distinto de ser responsabilizável. As responsabilidades estão explícitas nos diversos códigos; já no que respeita à responsabilização, esta é mais subtil e indireta e advém geralmente das funções de supervisão.

3 A FISCALIDADE NO CONTEXTO DA INSOLVÊNCIA

O ponto de partida deste capítulo é a última palavra do art. 18º, nº 3 da LGT, “responsável”. Este artigo da LGT, determina que o sujeito passivo do imposto é o responsável pelo bem. O art. 36º da LGT determina que a relação tributária nasce com o facto tributário. E a doutrina vai no mesmo sentido (Abrunhosa, 2016, pp. 143-144).

Existindo poucos trabalhos que relacionem a fiscalidade e a insolvência, é de realçar os de Ana Arrumba e Cidália Lopes (2015) e de Paula Cunha (2015)⁴². No entanto, Casalta Nabais (2016, pp. 147-152) ressalta que durante a insolvência e a consequente dissolução da sociedade, nos termos do art. 141º, nº 1, al. e) do CSC, a empresa continua a existir e a ter responsabilidades fiscais⁴³.

Portanto, tendo analisado as responsabilidades do AJ na condução dos negócios durante uma insolvência, o objetivo deste capítulo consiste em analisar a responsabilidade do AJ perante os factos tributáveis, e respetivos impostos, que surgem no decorrer de um processo de insolvência.

3.1 A legislação fiscal e a insolvência

A LGT e o CPPT enquadram a tributação de qualquer atividade económica, mesmo no contexto de uma insolvência. Iniciado o processo de insolvência, ou simplesmente um PER ou PEAP, e nomeado o AJ, a primeira grande responsabilidade fiscal do AJ ocorre imediatamente com a cominação explícita da sua responsabilidade fiscal subsidiária, nos termos dos art.s 80º e 181º, nº 2 do CPPT, responsabilidade esta consolidada pelo acórdão do STA⁴⁴ no Processo n.º 01145/09 (Pontes, 24-02-2011).

Determinam estes articulados que o AJ tem a obrigação de solicitar ao Chefe da Repartição de Finanças local, comunicando à AT o número de identificação fiscal (NIF) do insolvente e requerendo certidão das dívidas do mesmo para com a AT. O art. 80º do CPPT aplica-se no caso do PER e do recente PEAP, e os art.s 180º e 181º, nº2 do CPPT, no caso de ser declarado o estado de insolvência.

⁴² Este *paper* de Paula Martins Cunha (2015, pp. 29, ss.) foi redigido quando ainda estava em vigor a Circular 1/2010 da AT, entretanto substituída pela Circular 10/2015, mas o escopo ainda é atual.

⁴³ A este propósito pronuncia-se José Cabalta Nabais (2016, p. 147 e ss) do seguinte modo:

“É a este contexto que devemos reconduzir a questão em apreço. As empresas dissolvidas na sequência de um processo de insolvência mantêm a sua capacidade jurídica até à data do encerramento da liquidação, o que significa que durante esse período mantêm também a sua capacidade tributária e, por essa razão, estão vinculadas ao cumprimento das obrigações fiscais, incluindo à entrega atempada das obrigações declarativas”.

⁴⁴ Segundo o acórdão do STA de 24-02-2011, da Relatora Dulce Neto, no processo n.º 01145/09, não se encontra motivo para que a liquidação derivada da dissolução em processo de falência tenha um tratamento diferenciado das demais liquidações de patrimónios societários.

Existe uma pequena diferença entre os procedimentos incutidos ao AJ consoante se trate de uma insolvência plena ou de um processo que ainda é extrajudicial. No PER e no PEAP o AJ apenas informa a AT e a SS, nos termos do art. 80º do CPPT. Já no caso de a insolvência ser declarada, o nº 2 do art. 181º do CPPT exige ao AJ que requeira a apensação dos PEF da AT e da SS que estejam a correr contra o insolvente.

Mas, apesar de prescrito nos art.s 85º, nº 2 do CIRE, e 181º, nº 2 do CPPT, apenas um juiz pode ordenar a outro juiz a apensação dos seus processos fiscais, portanto, o requerimento do AJ contendo o pedido de apensação dos PEF deverá ser dirigido ao juiz do seu processo de insolvência e não diretamente ao Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) nem ao Chefe da Repartição de Finanças. No entanto, pelo art. 32º, nº 7 da LGT, o Chefe da Repartição de Finanças apenas poderá remeter para apensação os PEF depois de ter citado os possíveis responsáveis subsidiários das suas eventuais responsabilidades⁴⁵, em cumprimento do Ofício Circulado da AT 091 de 27-70-2012 (Pires, 2012).

Note-se que o CPPT prevê a apensação de todos os processos em curso, ao contrário do estatuído pelo CIRE, que apenas prevê a apensação das execuções (fiscais ou não) em que se tenha procedido à penhora de bens. De facto, se nos PEF não existirem bens apreendidos, não há qualquer utilidade na apensação dos restantes processos. Como defende Rui Morais (2006, p. 205), o que está em causa é a necessidade de atualizar os registos conservadores, e não os efeitos na reclamação de créditos. Mas o CIRE não entra em confronto com este ponto do CPPT, pois não impede o AJ de pedir a apensação (inútil) de execuções em curso onde não existam bens apreendidos, nem bens dados em garantia.

Um último argumento relevante para a responsabilização fiscal do AJ enquanto responsável pela fiscalidade dos atos tributáveis da massa prende-se com o seguinte:

- O art. 172º, nº 3 do CIRE prevê o pagamento atempado de todas as dívidas da massa nas respetivas datas de vencimento, aplicando-se esta lei a todos os impostos cujo facto gerador seja posterior à declaração inicial do estado de insolvência.
- Neste sentido, o art. 180º, nº 6 do CPPT vem esclarecer que podem e devem prosseguir contra o insolvente, agora contra a massa, as ações executivas fiscais referentes à cobrança de tributos cuja data de pagamento termine depois do início do processo de insolvência.

⁴⁵ De facto, não tem sentido que um Chefe da Repartição de Finanças possa não ter de cumprir uma ordem de um juiz. A falta desta notificação invalidava as reversões futuras por preclusão caso um plano aprovado viesse a ser incumprido passados mais de cinco anos (alteração introduzida pela Lei do Orçamento de Estado de 2012).

- Acresce que aos PEF cujo facto gerador do tributo seja anterior ao processo de insolvência, e apenas a estes, aplica-se o referido no art. 180º do CPPT, pelo que deverão ser normalmente reclamados apenas como dívida da insolvência.⁴⁶

Portanto, mesmo quando a empresa se encontra em gestão pelo devedor, o AJ é responsável por exigir aos gestores correntes que deem a devida prioridade aos recursos da empresa em recuperação por forma a pagar atempadamente estes tributos, ou solicitar o fim da tentativa de recuperação, nos termos do art. 226º, nº 1 do CIRE, ou de os incluírem num eventual plano de recuperação nos termos do recente⁴⁷ nº7 do art. 180º CPPT, sob pena de ficar responsabilizável por estes tributos.

Por fim, é de recordar que as dívidas para com a SS são dívidas tributárias, apesar de reguladas pelo Código do Regime Contributivo do Sistema Previdencial da Segurança Social (CRCSPSS). Neste sentido se pronunciou Edgar Valles (2015, p. 87 e ss.) e o TCA Sul no Acórdão nº 02108/07 de 8 de janeiro de 2008 (Correia, 8-1-2008)⁴⁸, apenas alguns de muitos. Portanto, sem qualquer dúvida, a LGT e o CPPT aplicam-se às dívidas para com a SS reguladas e liquidadas (calculadas) pelo CRCSPSS. Mas infelizmente nenhum dos procedimentos descritos nos art.s 80º e 181º, nº2 do CPPT, é habitualmente realizado pelos AJ relativamente à SS. No entanto, todas as obrigações e os procedimentos habitualmente realizados pelo AJ relativamente à AT devem também ser realizados para com a SS, não se vislumbrando nenhuma exceção nem nenhuma justificação para tal omissão.

Normalmente, quando um gestor sucede a outro, as anteriores dívidas fiscais são também da responsabilidade do novo gestor, neste caso do AJ, conforme estipula o art. 24º, nº 1, al. b) da LGT.

Assim, apenas após o cumprimento das obrigações descritas nos art.s 80º e 181º, nº2 do CPPT, logo nos dez primeiros dias do seu mandato, fica o AJ sob a proteção do art. 26º, nºs 1 e 2 da LGT, já não podendo ser responsabilizável por dívidas fiscais e contributivas cujo facto gerador seja anterior à sua nomeação.

⁴⁶ As dívidas fiscais contêm duas datas relevantes:

1. a data da constituição do ato comercial, ou do facto tributário que lhe deu origem;
2. e a data limite, final, para o normal e atempado pagamento do tributo.

A segunda data é a que aqui releva para os efeitos da apensação e suspensão do PEF ao processo de insolvência (art.180º, nº 6 do CPPT).

Para a classificação como sendo uma dívida da insolvência ou uma dívida da massa o que releva é a data da constituição.

- As dívidas da insolvência são as contraídas e, portanto, constituídas, antes de decretado o início da insolvência.
- As dívidas da massa são as contraídas pelo AJ ou os gestores correntes depois do início do processo de insolvência.

⁴⁷ A alteração ao CPPT, com a introdução do nº 7 ao art. 180º, ocorreu com a publicação da Lei n.º 100/2017, de 28 de agosto.

⁴⁸ Este acórdão não deixa dúvidas de que as dívidas para com a SS são dívidas inteiramente tributárias, e como tal devem ser tratadas num processo de insolvência pelo AJ, como está presente no extrato do sumário que se transcreve:

“I - A partir da revisão constitucional de 1982, acolhendo a melhor doutrina e a mais recente jurisprudência, as contribuições devidas à Segurança Social devem considerar-se como verdadeiros impostos na medida em que no facto tributário que as gera não aparece especificamente contemplada qualquer contrapartida ou actividade administrativa.”

Por último, nos termos do art. 26º, nº 3 da LGT e *a contrario* pelo art. 59º, nº 4 do CIRE⁴⁹, o AJ ainda fica dispensado de qualquer responsabilidade tributária se cumprir o estipulado no rateio conforme advoga Martins Leitão (2017, p. 76).

Esta responsabilidade é facilmente cumprida e ultrapassável, pois as propostas de rateio são sempre colocadas à apreciação dos credores e, portanto, do Estado, antes de serem executadas.

3.2 Os diversos tributos da atividade da massa insolvente

Cabe agora analisar os diversos impostos resultantes da atividade de uma empresa ainda “viva” e em funcionamento corrente, da forma mais normal possível, durante as tentativas de recuperação e no início da liquidação, por forma a apreender o possível impacto destas atividades na responsabilização do AJ pela fiscalização da gestão corrente.

Sobre o tema desta dissertação debruçaram-se dois autores, com distintos enfoques. Ana Arrumba debruça-se sobre o IRC durante a insolvência (Arrumba, 2013), e Martins Leitão (2017, p. 76) defende que, desde que o AJ cumpra o rateio, nada tem a recear no que respeita a reversões de impostos passados⁵⁰. No entanto este autor não aborda os impostos da massa nem sobre a eventual responsabilidade do AJ. Quanto à jurisprudência, esta tem defendido que a responsabilidade depende da gestão *de facto*, o que também se aplica ao AJ nesta situação conforme decorre do acórdão do STA, Processo nº 03412/09 (Martins R. , 3-11-2009)⁵¹.

Os códigos do IVA, IRC e IRS são analisados em profundidade na dissertação de Sara Dias (2012, pp. 122-127)⁵² no que respeita à fiscalidade durante a insolvência. Aqui descrevem-se os impostos que incidem sobre estabelecimentos que se mantêm “vivos” e em atividade comercial corrente durante a fase inicial de um processo de insolvência, quando ainda ocorrem factos tributários tipificados no art. 36º, nº 1 da LGT. A este propósito, Abrunhosa (2016, p. 140) entende que o facto tributário exige a identificação do objeto, a tentativa de cobrar e por vezes a liquidação (cálculo) do tributo.

⁴⁹ O atual nº 4 do art. 59º só aparece na revisão do CIRE de 2012, sendo que o atual nº 5 corresponde ao antigo nº 4.

⁵⁰ Na sua LGT comentada, Martins Leitão (Leitão H. M., 2017, p. 76) a propósito da responsabilidade do liquidatário, faz a ligação necessária da função de “liquidatário” ao AJ, recordando que o AJ fica livre de qualquer responsabilidade desde que cumpra à risca o rateio homologado pelo tribunal. No entanto, nada refere quanto à responsabilidade do AJ sobre os impostos da massa devidos por factos tributários posteriores à declaração de insolvência.

⁵¹ Este acórdão do [STA Sul, Processo nº 03412/09 I](#), do Relator Rogério Martins, faz suportar a reversão na gestão *de facto*, que é o que acontece quando o AJ assume a gestão da empresa sem planos de recuperação nem gestão pelo devedor, nos termos do art. 226º do CIRE.

⁵² A dissertação desta autora percorre aprofundadamente todos os impostos, mas não se debruça especialmente sobre a responsabilidade fiscal do AJ.

De facto, a fiscalidade é omnipresente em todas as situações, até ao encerramento do processo de insolvência, seja o processo referente a sociedades comerciais ou outras como as de beneficência, ou mesmo as entidades que não são nem sociedades nem comerciais, as “coisas” totalmente irregulares ou mesmo ilegais, desde que tenham NIF devem ter contabilidade organizada nos termos do art. 123º do CIRC, e são sujeitos passivos de imposto conforme prescreve o CIRC nos art.s 1º, 2º, 3º e seguintes.

Com a abertura do processo e com o automático registo da dissolução, o art. 117º, nº 10 do CIRC acomete ao AJ a responsabilidade de continuar a manter as obrigações declarativas e fiscais em dia até que os credores deliberem a cessação da atividade comercial normal e o tribunal aprecie a decisão, homologando-a. A entrega de todas as declarações contabilísticas e fiscais deverá ser concretizada conforme se descreve nos art.s 120º e 123º do CIRC, com base na contabilidade imediatamente apreendida pelo AJ em cumprimento do art. 149º do CIRE.

No entanto, nos termos do art. 82º, nº 2 do CIRE, aos anteriores gestores continua cometida a responsabilidade de apresentar as contas intercalares do estabelecimento, reportadas às datas compreendidas entre o final do período tributário anterior⁵³ e a data em que os credores deliberarem fazer “cessar a atividade comercial regular”, conforme estipula o art. 65º, nº 3 do CIRE.

Assim, nos termos dos art.s 82º, nº 2, e 65º, nº 3 do CIRE, depois de os anteriores gestores cumprirem e entregarem as referidas declarações (encerramento, este intercalar e reportado à data da deliberação em que os credores deliberam encerrar a atividade comercial), os anteriores gestores ficam libertos de mais obrigações e podem pedir a demissão do seu cargo, deixando a partir daí de ter qualquer outra responsabilidade declarativa e fiscal referentes ao futuro desenrolar do processo de insolvência.⁵⁴

No caso de ser autorizada a gestão pelo devedor, nos termos do art. 224º do CIRE, com vista à apreciação de um qualquer plano de viabilização, então, de acordo com o art. 220º, este deverá manter a contabilidade conforme dispõem os art.s 65º, nº 1 e 226º, nº 6, todos do mesmo código. Neste caso o art. 228º determina que se suspende a apreensão da contabilidade pelo AJ, prevista no art. 149º apenas quando a gestão não seja atribuída ao devedor.

Portanto, entre a declaração de início da insolvência, descrita no art. 36º do CIRE, e a Assembleia de Credores em que não se admita mais nenhum plano (art. 207º do CIRE) e na qual os credores deliberem iniciar a liquidação, há dois códigos distintos a atribuir responsabilidades pela

⁵³ Geralmente 31 de dezembro, ou outra data de encerramento anual estipulada no pacto social e permitida por lei.

⁵⁴ As eventuais responsabilidades por todos os factos anteriores à cessação da atividade mantêm-se latentes.

contabilidade⁵⁵, pelas obrigações declarativas e pelos aspetos fiscais a três grupos correlacionados: os anteriores gestores, o atual AJ e a entidade devedora em insolvência.

Sobrepondo-se os dois códigos, e na prevalência do CIRE, ao AJ apenas deverá ficar acometida a responsabilidade de exigir dos anteriores gestores a manutenção da contabilidade e das declarações fiscais, nomeadamente de IVA e SS, e assegurar a remuneração do CC pela massa, nos termos do art. 102º, nº 4 do CIRE.

Quando não existam anteriores gestores, por fuga abandono ou demissão, enquanto perdurar esta situação anómala prevista no art. 31º CIRE, e a insolvência não seja claramente classificada como “limitada” pelos art.s 39º ou 232º, até à Assembleia de Credores que delibere iniciar a liquidação e a eventual cessação da atividade, caberá ao AJ apenas a responsabilidade de assegurar a contratação de um novo contabilista (um CC), por forma a dar cumprimento às obrigações declarativas que ainda persistam⁵⁶ da entidade insolvente.

Só após a Assembleia de Credores se reunir e eventualmente deliberar cessar a atividade corrente produzirá o art. 65º, nº 3 do CIRE os seus efeitos, mitigadores das responsabilidades do AJ. Mas apenas dessa data em diante, sem efeitos retroativos.

3.2.1 Tributação em IRC

Ao deliberar pelo início da liquidação, os credores geralmente determinam também a cessação da atividade comercial regular (Arrumba, 2013). Mas não é obrigatório, e nem sempre assim acontece⁵⁷. De facto, os credores podem decidir terminar obras em curso ou vender *stocks* de forma normal antes de encerrarem a atividade comercial corrente⁵⁸, por forma a mitigarem prejuízos. A decisão é dos credores, mas a responsabilização é do AJ.

Deste momento em diante, entram em confronto o procedimento de liquidação de entidades comerciais previsto dos art.s 79º, 81º e 82º do CIRC, e o já referido art. 65º, nº 3 do CIRE, que determina o fim das obrigações declarativas e fiscais. Sendo o CIRE uma lei especial, ainda que

⁵⁵ Os art.s 65º, nº 1 e 226º, nº 6, do CIRE contrariam e sobrepõem-se ao art. 117º, nº 10 do CIRC.

⁵⁶ Após a declaração de insolvência e o início da liquidação, a Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) entende que um novo CC já não será deontologicamente responsável pelo pagamento dos honorários do anterior CC, mantendo-se o dever de cordialidade, colaboração e comunicação entre os CC envolvidos.

⁵⁷ O único trabalho encontrado em que se aborda especificamente este assunto é o de Arrumba (2013), que defende que da liquidação do AJ não existem contas a prestar à AT, pois esta fase processual não é tributável porque não procura o lucro.

⁵⁸ Por exemplo, decidida a liquidação de uma farmácia, esta é mantida em atividade comercial corrente, mesmo que reduzida, por forma a evitar que se perca o alvará; ou num estaleiro podem decidir acabar um barco para evitar terem de devolver em dobro o valor já adiantado pelo armador, e ficar com o barco em carteira.

prevaleça o disposto no mesmo, o disposto no CIRC não é pura e simplesmente obliterado. Tudo o que o CIRC regule que não contrarie o CIRE continua a aplicar-se. Analisando os detalhes:

- O art. 82º do CIRC reforça o art. 2º do mesmo código, estendendo as regras de liquidação a todas as “coisas”, todos os estabelecimentos, onde subsista atividade comercial, em linha com o art. 2º do CIRE.
- O art. 79º do CIRC, sobre o IRC das sociedades em liquidação, foca-se em dois distintos períodos a esclarecer:
 1. o IRC entre o último encerramento de contas normal até ao encerramento intercalar no início da liquidação.⁵⁹ A elaboração e entrega deste último IRC será uma responsabilidade do anterior gestor⁶⁰.
 2. O IRC da atividade de liquidação do património, que começa na data de encerramento da atividade comercial e termina na data em que termina a liquidação (venda) do ativo.
- O art. 81º do CIRC regula a fiscalidade decorrente do rateio do produto da liquidação pelos sócios, quer no seu IRS pessoal quer no IRC de sociedades detentoras das participações sociais, não se vislumbrando como estes acontecimentos posteriores e exteriores à insolvência possam afetar a responsabilidade do AJ na liquidação da massa.

Pelo exposto, apenas o art. 79º do CIRC se mostra relevante no que respeita às responsabilidades potenciais do AJ. O nº 5 do art. 79º do CIRC determina que este artigo pode e deve ser adaptado antes de ser aplicado a uma insolvência, em tudo o que não contrarie o CIRE.

O nº 2, al. c) é o mais relevante, pois determina que o IRC deverá ser determinado em duas partes.

1. Uma parte referente ao período entre o fim do ano anterior e a dissolução despoletada pela declaração de insolvência.
2. Outra parte entre o início da dissolução e o fim da liquidação dos bens da devedora.

É de notar que nada está estipulado quanto ao período entre a dissolução automática com a declaração de insolvência, arts 36º e 38º do CIRE, e o início da liquidação deliberada pelos credores na Assembleia de Credores do art. 156º do CIRE.

⁵⁹ Refere-se ao momento em que a Assembleia de Credores delibera não apreciar mais planos de viabilização e decidem avançar para a liquidação dos bens, com ou sem encerramento imediato da atividade comercial corrente.

⁶⁰ Note-se que neste período entre a declaração inicial de insolvência e a Assembleia de Credores, o AJ já tem a responsabilidade de assegurar as condições logísticas para que o IRC seja processado, nomeadamente assegurando o pagamento do CC e a entrega das declarações fiscais, nos termos do art. 102º, nº 4 do CIRE.

A segunda parte do art. 79º do CIRC refere-se a um período claramente coberto pelo art. 65º, nº 3 do CIRE, em que prevalece este código, o qual delimita a responsabilidade do AJ pelo IRC nesta fase processual.

No entanto, a primeira parte do art. 79º, nº 2, al. c) do CIRC refere-se ao período iniciado antes da nomeação do AJ mas que termina na Assembleia de Credores, prevista no art. 156º do CIRE. Portanto, termina já dentro da administração do AJ, após este ter obrigatoriamente apreendido a contabilidade nos termos do art. 149º e antes de o art. 65º, nº 3 determinar o fim de todas as obrigações declarativas e fiscais⁶¹.

Neste caso, aparentemente o AJ deverá providenciar a remuneração do CC com fundos da massa, ou imediatamente notificar o tribunal da inexistência de massa requerendo que, nos termos do art. 232º do CIRE, a insolvência prossiga como limitada, delimitando assim qualquer responsabilidade fiscal do AJ.

Depreende-se assim que, sem contabilidade organizada o AJ é suscetível de ser eventualmente responsabilizado pelo IRC deste primeiro período, descrito no art. 79º, nº 2, al. a) do CIRC.

Por fim, neste ponto, do confronto entre o CIRE e o CIRC, cabe referir o art. 117º, nº 1 e seguintes do CIRC que determina que o Administrador em exercício deverá fazer todas as declarações de alterações. A que releva para o âmbito desta dissertação é a declaração de alterações referente à decisão de fazer cessar a atividade comercial regular, nos termos do art. 34º do CIVA, *ex vi* art. 117º, nº 1 do CIRC. Esta será a única declaração fiscal em que o CIRE e o CIRC se sobrepõem, determinando o CIRE que o Tribunal a deve fazer oficiosamente e o CIRC que deve ser o gestor em exercício e com poderes para tal, o AJ.

3.2.2 As obrigações relacionadas com o IVA

O IVA é um imposto que incide sobre qualquer atividade comercial de qualquer atividade. O CIRE é omissivo quanto a este tributo. No entanto, o CIVA refere-se claramente à insolvência e à liquidação²⁰ dos estabelecimentos, no seu art. 3º, nº 4.

Declarada a insolvência, nada impede a empresa ou estabelecimento de continuar a operar normalmente, quer pela mão dos gestores, se lhes for permitido manter a gestão corrente nos termos do art. 224º do CIRE, quer pela mão do AJ, se este entender que é assim que melhor defende os interesses da massa insolvente, pelo menos até à primeira Assembleia de Credores do art. 156º do CIRE.

⁶¹ De facto, o art. 65º, nº 3 não tem efeitos retroativos ao início do processo de insolvência.

Da declaração inicial de insolvência, nos termos do art. 36º do CIRE, e da sequente publicidade e registos conservadores despoletados pelo art. 38º do CIRE, nada releva para os serviços de finanças poderem ou deverem inferir quanto à continuação de uma atividade comercial regular. Por outro lado, nos termos do art. 32º do CIVA, *a contrario*, o AJ não está dispensado de informar as finanças se tenciona manter o estabelecimento em atividade ou se tenciona imediatamente encerrar a atividade comercial regular, o que deverá concretizar da forma preconizada no art. 33º do CIVA.

Neste contexto, caso o AJ nada comunique à AT, e não sendo a insolvência declarada limitada fundamentada nos art.s 39º ou art. 232º do CIRE, pressupõe a AT que a atividade comercial corrente continuou a desenrolar-se, sendo o AJ responsável pelo cumprimento do art. 226º do CIRE, garantindo que a contabilidade e a entrega das respetivas declarações de IVA, será assegurada pelo CC da empresa, assumindo a massa o encargo da sua remuneração, conforme previsto no art. 102º, nº 4 do CIRE.

De notar que, enquanto os credores não decidirem iniciar a liquidação da empresa, o mandato do CC mantém-se, só podendo ser substituído mediante o pagamento integral dos valores em dívida (Pinto R. , 2015). Portanto, a empresa deverá continuar a cumprir todas as obrigações fiscais e declarações periódicas de IVA, nos termos do art. 41º do CIVA e do art. 117º, nº 10 do CIRC, até que os credores em Assembleia de Credores deliberem, nos termos do art. 156º do CIRE, a cessação da atividade comercial ou viabilizem o estabelecimento, aprovando um plano nos termos dos art.s 192º e seguintes do CIRE.

É importante saber quem é que pode comunicar à AT a cessação da atividade para efeitos de IVA de um estabelecimento. Consta-se que a formalização do encerramento da contabilidade se concretiza através do formulário 1955 AT, intitulado Declaração de Cessação de Atividade, em cumprimento do art. 35º do CIVA, e apenas pode ser feito por um CC que tenha assumido as funções perante a AT.

Existem duas formas de formalizar a cessação da atividade. Em papel ou via informática, mas em ambos os casos é necessária ou a assinatura de ambos ou do AJ e a vinheta do CC, ou as *passwords* de ambos. Apesar de o AJ poder requerer novas *passwords* da empresa, comunicando a cessação de atividade, nos termos do art. 35º, nº 2 do CIVA, apenas podem ser devidamente concretizadas por via eletrónica com a *password* do CC, quando registadas no domínio da AT e em conjunto com as credenciais da empresa insolvente, a única à qual o AJ tem acesso.

A tentativa de fazer esta declaração verbal nos termos do art. 30º do CIVA ou 119º do CIRC esbarra na necessidade imperativa de apresentar documentos com a vinheta do CC ⁶² a certificar as contas.

Neste contexto, a frequente falta de pagamento ao anterior CC, origina na prática a impossibilidade de o AJ registar a declaração de cessação de atividade decidida pelos credores (Reis, 2012, p. 36). A falta desta declaração impede o encerramento da atividade para efeitos de IVA, obrigando *ad aeternum* os insolventes a continuar a entregar declarações, que não podem entregar por falta de CC, incorrendo indefinidamente em coimas até que o MP ordene a sua liquidação administrativa nos termos do RJDLEC.

Neste contexto vislumbram-se dois caminhos para o AJ poder encerrar a atividade em termos de IVA e fazer cessar a sua potencial responsabilização fiscal:

- a) Contratar um novo CC e assegurar o seu pagamento pela massa insolvente, nos termos do art. 102º, nº 4 do CIRE, pois a Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC) não se opõe à contratação de novo CC em casos de insolvência sem plano de recuperação, (Reis, 2012)
- b) Diligenciar por forma a garantir que o tribunal comunica à AT a decisão de cessar a atividade comercial da entidade em questão, nos termos do art. 65º, nº3 do CIRE⁶³.

3.2.3 As obrigações relacionadas com o IRS

O AJ nomeado para ser o AI de uma pessoa singular, administra o património do insolvente enquanto durar o processo principal de insolvência de um cidadão, quer ele seja ENI ou simples cidadão sobre-endividado.

Distintamente de uma empresa, nem o ENI nem o cidadão cessam a sua atividade⁶⁴ junto da AT, pelo que ocorre algo de insólito, que é o facto de o cidadão ter a responsabilidade pela elaboração do seu IRS, e ser o AJ quem tem a responsabilidade por processar o pagamento do IRS, a expensas do que arrecadou com a venda do património do insolvente.

Desta dissonância podem nascer responsabilidades fiscais para o AJ, despoletadas pela declaração de IRS preenchida e entregue pelo cidadão, sem que tenha de dar conhecimento ao AJ. Neste sentido decidiu o TR do Porto, no acórdão do processo nº 8729/12.4TBVNG-G.P1 (Martins P. , 02-07-

⁶² De facto, a legislação prevê que um CC tenha de se responsabilizar pelas declarações de alterações, não estando previsto que um AJ possa prestar declarações fiscais.

⁶³ Na prática constata-se duas práticas que prejudicam o AJ:

1 - Os tribunais frequentemente omitem a devida pronúncia sobre esta importante decisão.

2 - Os AJ nem sempre confirmam que estes procedimentos foram cumpridos.

⁶⁴ O CIRE está escrito a pensar nas empresas, apesar de também se aplicar integralmente aos cidadãos, identificados como “pessoas singulares”.

2015)⁶⁵. Antes de fazer o rateio da massa arrecadada pelos credores, o AJ pode e deve solicitar parecer vinculativo da AT sobre a liquidação e tributos da massa ocorrida no decurso do processo de liquidação, processo que o AJ implementou, decidiu, e consequentemente, é o responsável.

Assim, a insolvência de um particular pode acarretar responsabilidades fiscais para o AJ, com a agravante de que é ao insolvente que cabe apresentar as declarações fiscais e é ao AJ que cabe fazer os pagamentos, com a liquidez arrecadada para a massa ou do seu próprio bolso.

3.3 A tributação do património da massa insolvente

O património continua a existir com ou sem insolvência, incidindo sobre ele toda a fiscalidade habitual independentemente da manutenção de uma atividade comercial mais ou menos corrente durante a fase inicial de um processo de insolvência. Para perceber as responsabilidades latentes do AJ é importante abordar os impostos sobre o património, nomeadamente os códigos que regulam os impostos que incidem sobre o património da massa, o IMI e o IUC.

O IMI e o IUC são impostos originados pelo património. No caso dos bens imóveis, o IMI deve ser pago pelo usufrutuário do património nos termos do art. 8º, nº 2 do CIMI, confirmado em situação de insolvência pelo acórdão do STA no Processo n.º 01024/12 (Lopes A. , 06-03-2014)⁶⁶. Por outro lado, o art. 114º do CIMI estabelece que, antes de o prédio ser transmitido, deverá ser solicitada nova certidão de dívida em sede de IMI, para que este imposto possa ser pago de forma precípua pelo AJ.

A questão está em perceber quem é o usufrutuário após a declaração de insolvência. A partir do momento em que o insolvente, empresa, pessoa, ou outra coisa, entrega o bem ao AJ para liquidação e deixa de usufruir dele, estipula o CIMI, no art. 8º, que a responsabilidade por este pagamento passa a ser da massa gerida pelo AJ, devendo ser ele a processar este pagamento. Nos termos do C.Civil, art. 1251º, a passagem da posse (Guerreiro, 2003) do bem do insolvente para o AJ acontece simplesmente com a entrega ao AJ das chaves do imóvel. Assim, esta responsabilidade divide-se em dois tipos:

- a) O IMI é devido por quem for usufrutuário do imóvel na passagem do ano. O IUC é devido no mês do aniversário da matrícula portuguesa. Portanto, desde a entrega à massa, ao AJ, da chave dos bens, é a este que compete processar os pagamentos com a liquidez angariada para

⁶⁵ O acórdão do TR do Porto, de 02.07.2015, no processo nº 8729/12.4TBVNG-G.P1, refere no sumário que:

“Quando, no decurso da liquidação dos bens que integram a massa insolvente de uma pessoa singular, o administrador da insolvência procede à alienação de bens por valor superior àquele pelo qual tinham sido adquiridos pelo insolvente, o imposto devido pela mais-valia gerada por essa alienação [art. 10/1a) do CIRS] é uma dívida da massa insolvente [art. 51/1c) do CIRE].”

⁶⁶ O CIRE, o C.Civil e o CIMI conjugam-se neste acórdão do STA do Relator Ascenção Lopes.

a conta da massa insolvente. Assim, o IMI e o IUC correntes deverão ser imediatamente pagos com o produto da venda de cada verba⁶⁷ de património, imóvel, terreno, viatura, sem necessidade de se esperar por qualquer rateio, pois é uma dívida da massa e a mais privilegiada de entre todas elas.

- b) Quanto aos impostos eventualmente atrasados, entende-se que estes devem ser reclamados como créditos da insolvência, mas sendo eles uma dívida própria do prédio ou viatura, e sendo uma dívida fiscal e precípua, a sua graduação passa à frente de hipotecas e direitos de reserva de propriedade. Assim, o IMI e o IUC atrasados deverão ser imediatamente pagos com o produto da venda de cada verba de património, imóvel ou terreno, graduado no contexto das dívidas da massa, podendo e devendo ser pago sem necessidade de se esperar por qualquer rateio entre os credores da insolvência, pois as dívidas da massa devem ser pagas prontamente, nos termos do art. 172, nº 3 do CIRE.

Nesse contexto, a já referida decisão do STA no processo nº 01024/12 (Lopes A. , 06-03-2014) sobre a responsabilidade pelo pagamento do IMI do imóvel de um insolvente, é um raciocínio em tudo extensível ao IUC das viaturas do insolvente apreendidas para benefício da massa.

Por fim, sublinhe-se que o AJ responde perante a AT pela incorreta graduação do rateio da massa. Neste contexto, mesmo quando reclamado na massa, e mesmo que graduado sem qualquer privilégio por ter mais de um ano, o AJ deverá pagar estes impostos (IMI e IUC), qualquer que seja a sua antiguidade, quando vender o imóvel ou o veículo, porque é uma dívida precípua, da “coisa”.

3.4 Nota conclusiva

Neste capítulo terceiro analisaram-se os aspetos da vasta legislação fiscal que são relevantes no âmbito dos processos de insolvência e na eventual responsabilização do AJ, organizando-se a abordagem por tipologia de impostos. Ficou evidente que a maioria dos aspetos fiscais de uma insolvência não estão descritos no CIRE, mas sim na legislação fiscal dispersa por vários códigos, usando, por vezes, terminologias díspares.

⁶⁷ Verba é a parte do património do insolvente em liquidação de forma autónoma.

4 A LEGISLAÇÃO COMERCIAL E A RESPONSABILIZAÇÃO FISCAL DO AJ

Apesar de o CIRE se sobrepor à restante legislação, a mesma continua a ser aplicável em tudo o que não colida com este código. Assim é importante analisar como a eventual responsabilização fiscal do AJ pode advir ou tem relação com a legislação comercial, bem como pela legislação relativa às Conservatórias do Registo Comercial.

Neste capítulo irá analisar-se o impacto de aspetos desta legislação complementar que podem influenciar, ainda que discreta, mas incisivamente, a responsabilização fiscal do AJ. A análise irá desenvolver-se por tipologia de legislação.

4.1 O Código Comercial e o Código das Sociedades Comerciais

O C.Com. e o CSC determinam quais os acontecimentos que estão sujeitos a registo conservador automático, nomeadamente o início dos processos de insolvência, as dissoluções, os mandatos dos gestores. O que mais releva para esta dissertação são os procedimentos finais, em concreto, o que se prende com a liquidação ou viabilização.

Os eventos que determinam os registos comerciais e conservadores relevam na hipotética responsabilização dos AJ, na medida em que a AT se apoia nos factos registados nas conservatórias, cabendo aos AJ a difícil prova negativa dos factos que relevam para a sua defesa. Deste modo, o início e o fim dos processos de insolvência coincidem com o início e o fim das obrigações e responsabilidades dos gestores desses patrimónios, nesta fase, dos AJ, pelo que o seu correto e atempado registo é pertinente para os AJ.

Habitualmente as sociedades que se encontram num processo de insolvência são sociedades com fins comerciais. Mas nem todas as insolvências são de sociedades comerciais. As sociedades desportivas, associações, clubes e instituições sem fins lucrativos praticam todas elas atos de compra e venda e contraem dívidas e empréstimos, podendo no fim não conseguir cumprir os seus compromissos, por muito mérito que tenham as suas atividades sociais.

No que aqui importa, o C. Com. que determina a obrigatoriedade de contabilidade das sociedades comerciais no art. 29º, bem como a obrigatoriedade de possuir e guardar os livros de escrituração, que atualmente o art. 39º resume aos livros de atas, pois a contabilidade passou para a legislação contabilística própria⁶⁸. Os livros de atas de uma empresa podem ser relevantes do ponto de vista fiscal, pelo que se deverá cuidar da sua preservação por forma a se poder examinar a escrita caso

⁶⁸ A contabilidade está atualmente normalizada pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) publicado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho, com alteração e republicação pelo DL n.º 98/2015, de 2 de julho.

existam processos fiscais em curso contra a empresa da qual o AJ agora é o fiduciário dos livros de escrita e das atas, que apreendeu em cumprimento do art. 149º do CIRE.

No contexto desta dissertação, o CSC tem dois capítulos com impacto na possível responsabilização fiscal do AJ:

- a) Do art. 141º ao 145º do CSC regula-se a dissolução das sociedades. Raramente os sócios deliberam sobre a dissolução administrativa antes de autorizarem a gestão a apresentar a empresa em processo de insolvência, com ou sem recuperação. No entanto, mesmo que exista uma tentativa de recuperação, o art. 141º, nº 1, al. e) determina a imediata dissolução das sociedades (Abreu J. C., 2016) assim que o tribunal decretar o estado de insolvência⁶⁹. Por outro lado, o art. 143º do CSC determina quando e porquê o MP, a CRC e os Serviços de Finanças podem requerer a dissolução oficiosa da sociedade. Nos casos de insolvência procede-se a uma liquidação judicial do património, indispensável à extinção fiscal da entidade insolvente.
- b) Os art.s 146º e seguintes do CSC determinam que, aberto o processo de insolvência e declarado o estado de insolvência de uma sociedade, esta entra imediatamente em liquidação, alterando-se o seu nome com o aditamento da expressão “sociedade em liquidação”.⁷⁰ No caso *sub judice*, a dissolução é declarada automaticamente nos termos do art. 141º do CSC assim que é aceite o requerimento inicial, e nos termos do art. 36º do CIRE é aberto e iniciado o processo de insolvência, com as publicações requeridas pelo art. 38º do CIRE, muito antes de se saber se será admitido ou aprovado um possível plano de viabilização.

Desde 2006 que os procedimentos administrativos de dissolução foram autonomizados no DL nº 76-A/2006, de 29 de março, que aprovou o RJDLEC, que é um regime simplificado para casos padrão e simples, mas que é complementado pelo CSC e eventualmente coadjuvado pelo Cod.RC em casos menos regulares.

No entanto, como já se referiu, o CIRE pode sobrepor-se. Se os devedores solicitarem e o juiz admitir um plano, pelo art. 207º do CIRE, a gestão da empresa pode continuar acometida aos anteriores gestores por via do art. 224º CIRE. Portanto, a sociedade, que já se dissolveu automaticamente, por via dos art.s 36º do CIRE e 141º do CSC, não entra automaticamente em liquidação, ficando, no

⁶⁹ Não podem coexistir dois órgãos de governo. Decretada a insolvência, o art. 141º do CSC determina a imediata dissolução da sociedade e da respetiva assembleia de sócios/acionistas, sendo imediatamente convocado o novo órgão de governo da empresa, a soberana assembleia dos credores (art.s 36º, nº 1, al. n) e 156º, ambos do CIRE). Os gestores, o ROC e o CC e restantes órgãos sociais passam a responder perante o novo órgão de governo, a Assembleia de Credores.

⁷⁰ Enquanto a dissolução de uma sociedade é reversível, a extinção não o é. A sociedade “ressuscita” pela homologação de um plano de viabilização (art. 234, nº 1 do CIRE), ou durante a liquidação, quando tal seja determinado pelos sócios em assembleia geral dos sócios.

entanto, averbado na Conservatória do Registo Comercial (Cons.RC) que está em insolvência e em liquidação, e quem são os novos gestores, nomeadamente, quem é o AJ. Deste modo, a sociedade poderá regressar à atividade plena se pelos credores for aprovado um plano que o juiz entenda por bem homologar. Neste caso, a sociedade regressa à vida comercial normal por força do art. 230º e com os efeitos do art. 234º, nº 1, todos do CIRE, quando a secretaria do tribunal ordenar as publicações e comunicações aos respetivos organismos conservadores, nos termos do art. 38º do mesmo código.

Apenas no caso do art. 207º do CIRE, em que não é admitido nem aprovado nenhum plano de recuperação pelos credores reunidos na Assembleia de Credores, o AJ inicia o processo de liquidação do património da empresa na forma determinada pelas regras gerais do CSC, nomeadamente o art. 146º e ss. do CSC e os art.s 149º a 171º do CIRE.

Apesar de a sociedade estar dissolvida entre os sócios, a empresa ainda não “cessou atividade comercial do estabelecimento” (art. 65º, nº3 do CIRE), nem se extinguiu fiscalmente como refere Coutinho de Abreu (2016)⁷¹. De facto, o art. 234º, nº 3 do CIRE declara que a empresa só se extingue depois de ocorrerem dois atos:

- a) Realizado o rateio final da massa entre os credores, i.e., pressupõe o fim da liquidação (venda) total do património da empresa;
- b) Registada e transitada em julgado a sentença (art. 230º do CIRE) de encerramento do processo.

O texto introdutório da Circular 1/2010 da AT ⁷² é claro na distinção entre dissolução de sociedades e extinção fiscal, enaltecendo a importância dos registos conservadores numa insolvência e a forma como são determinados.

4.2 O RJDLEC e o Código do Registo Comercial

Como já se referiu, em 2006 os procedimentos administrativos de dissolução foram autonomizados no RJDLEC, ficando no CSC (art. 146º e ss) apenas os procedimentos de liquidação do património, que complementam os procedimentos próprios do CIRE em tudo o que não existir contradição.

⁷¹ Coutinho de Abreu (2016, Volumes I e II) caracteriza as Empresas e as Sociedades:

- Os comerciantes procuram o lucro através de atos de comércio (Cap. 1 e 2 do volume I);
- As empresas dedicam-se a atos de comércio, com fins lucrativos (Cap. 3 do volume I);
- As sociedades, como organização de pessoas, usam uma empresa para praticar atos de comércio (Cap. 1 do volume II).

⁷² Esta circular foi, entretanto, substituída pela Circular 10/2015, mas a introdução aos conceitos mantém-se clara e atual.

A Cons.RC tem um discreto, mas importante, impacto na responsabilidade e na responsabilização dos AJ, pois é nesta que se registam as responsabilidades *in juris* do AJ, quer tenham ou não correspondência com as suas funções *de facto*.

Também é na conservatória que se vai registando a evolução do processo de insolvência e as nomeações e destituições do AJ, e principalmente as funções e os mandatos dos responsáveis pela gestão destas entidades insolventes.

Todas as decisões judiciais do Tribunal Comercial que devam ser conservadas, são comunicadas às respetivas conservatórias nos termos do art. 38º do CIRE. Seguidamente, a conservatória altera o nome da sociedade nos termos do art. 146º, nº 3 do CSC, e nos termos do art. 23º do RJDLEC averba o novo responsável, o AJ nomeado, e as respetivas funções para que foi mandatado⁷³.

Estes registos deveriam ser feitos por forma a informar claramente a AT (e terceiros) qual o grau de responsabilidade do AJ ao longo do evoluir do processo de insolvência dos seus planos e da responsabilidade fiscal da entidade insolvente. Mas raramente se registam as funções do AJ nomeado. A clareza dos averbamentos contendo a sua nomeação e a destituição do AJ⁷⁴, as datas dos factos, os poderes e principalmente a cessação de funções afetam uma futura responsabilização do AJ nos termos do art. 69º, nº 1, al. q) do Cod.RC, *ex-vi* art.s 17º-J e 222º-J do CIRE.

É agora importante salientar que nos termos do art. 79º-A do Cod.RC todas estas comunicações referentes à insolvência e registos são obrigatórias, acrescendo que pelo art. 93º-C do CRC todas as correções são também gratuitas. Quando os registos e eventuais correções não sejam gratuitos, a Cons.RC deve⁷⁵ realizá-los sem poder exigir preparos, podendo reclamar o seu crédito à massa,⁷⁶ nos termos do art. 267º do CIRE.

Aqui importa salientar a obrigatoriedade de três registos conservadores que relevam nesta dissertação:

1. Nomeação, destituição ou renúncia do AJ.
2. Homologação de plano de viabilização e os efeitos no mandato do AJ.
3. A dissolução, e o encerramento da liquidação, da empresa.

⁷³ Mas raramente isto assim se passa. Habitualmente é simplesmente averbado no registo comercial apenas o nome do novo AJ, sempre com o título genérico, e por vezes errado, de “Administrador de Insolvência”.

⁷⁴ Segundo o art. 256º do CSC, os mandatos de gestão só podem terminar de três formas exclusivamente:

- Caducidade, quando o mandato foi constituído com limite temporal implícito ou explícito;
- Renúncia, pessoal, voluntária e esclarecida do gestor;
- Destituição, o art. 245º do CSC apenas prevê esta deliberação dos sócios.

⁷⁵ Durante uma insolvência, a Cons.RC é obrigada a realizar os registos, independentemente do pagamento antecipado de preparos. O pagamento dos serviços da Cons.RC é uma dívida da massa e deve ser reclamada ao AJ.

⁷⁶ De facto, a grande maioria dos procedimentos administrativos que são a base da defesa do AJ no quadro das suas responsabilidades fiscais *in juris*, são gratuitos.

Averbado o facto fiscalmente muito relevante “*fim da liquidação dos bens*”, compete agora à Cons.RC comunicar este facto relevante a quatro organismos descritos no art. 26º do RJDLEC, sendo de especial nota a comunicação à AT, pois é esta comunicação formal que permite à AT extinguir fiscalmente a entidade.

4.2.1 Nomeação do AJ para um processo

Neste primeiro caso, com a sentença inicial em que o tribunal aceita o processo e declara a entidade como estando insolvente, promulgando a sentença de insolvência descrita no art. 36º do CIRE, a secretaria do tribunal procede à comunicação aos serviços conservadores (e outros), cumprindo o estipulado no art. 38º do CIRE. Sequentemente a Conservatória regista a dissolução e a nomeação do AJ, e comunica este facto ao serviço de Finanças. É neste momento que o AJ fica responsabilizável pela fiscalidade da empresa.

Tal como na nomeação de um normal gestor, são factos registáveis a descrição das suas funções de efetivo ou suplente e poderes de gestão ou simplesmente de supervisão. Portanto as funções, os poderes e os mandatos de um AJ, seja ele AJP, Fiduciário e AI, e os deveres de supervisão, são registáveis segundo o Parecer nº 56/CC/2014, emitido pelo Conselho Consultivo do Instituto de Registos e Notariado (IRN)⁷⁷. Neste parecer, o Conselho Consultivo indica que, no caso de no sistema informático do Registo Notarial do IRN não estarem previstos alguns destes factos ou poderes, deverá utilizar-se o campo ‘OUTROS’ para cumprir o registo destas determinações judiciais dos tribunais comerciais.

De facto, tanto o CIRE como o Cod.RC foram publicados antes do EAJ vigente, e nessa altura os atuais AJ tinham distintos títulos, como “Administrador de Insolvência” ou “Liquidatário”, entre outros. Com a agravante de que agora no próprio CIRE se empola a confusão com a existência de duas funções distintas com o mesmo nome:

- AJP, descrito no art.s 17º-E e 222º-E ambos do CIRE, com as simples funções de negociador e supervisor; e ,
- AJP, descrito no art. 31º do mesmo código, nomeado pelo tribunal com funções de gestão absoluta em casos de suspeita de dolo dos anteriores gestores.

No entanto, o que aqui releva é o facto de ser importante que os AJ sejam sempre registados na conservatória com a função e os poderes determinados pelo tribunal, por forma a não induzir perante

⁷⁷ Parecer nº 56/CC/2014, emitido em 18-11-2014, no Processo nº 35/2014 STJ-CC (IRN, 2014).

terceiros responsabilidades que nem sempre são certas nem factuais, nomeadamente as responsabilidades fiscais perante a AT.

4.2.1 Homologação do plano de viabilização

Caso seja aprovado um plano PER, que viabilize a empresa, não prevista estava no código a destituição do AJ. Se o tribunal ou o juiz do processo não destituíssem expressamente o AJP, este continuaria *ad aeternum* registado na conservatória como comum “administrador” desta empresa ora recuperada, sem aparente distinção dos restantes gestores,

Seria assim responsabilizável pelas suas futuras vicissitudes fiscais após o encerramento do processo de recuperação ou revitalização, conforme parecer anteriormente referido do Conselho Consultivo do IRN (IRN, 2014). Isto porque a aprovação de um plano não era sujeita a qualquer registo especial, fazendo depender a saída (demissão ou destituição) do AJP da Matriz Conservada de uma iniciativa deliberativa do tribunal. No documento, o IRN entende ainda que a declaração de insolvência é um registo provisório, pois pode vir a ser aprovado um plano de viabilização, e que o registo da nomeação do AJ é um registo definitivo, aparentemente independente da eventual viabilização da empresa.

Durante a redação desta dissertação, a décima alteração do CIRE publicada em 1 de julho de 2017, modificou esta situação. Passou a ser possível ao tribunal destituir um AJP depois de terminado o PER ou o novo PEAP, nos termos dos novos artigos 17º-J e 222º-J do CIRE. Ainda assim, a saída do AJP do registo conservador fica dependente de este o solicitar e de o Tribunal o determinar.

Neste contexto, é conveniente que o AJ peça a sua voluntária e legítima demissão, ou requeira ao tribunal que o destitua. De facto, estes registos são muito relevantes, pois alteram radicalmente a perceção da responsabilidade do AJ perante a AT e a SS.

Quer a AT quer a SS dispõem de serviços informáticos onde estas ações estão implementadas de forma automática, sendo as reversões despoletadas, em função dos registos conservadores existentes, criando posteriores dificuldades ao AJ para conseguir fazer as correções à posteriori.

4.2.2 Dissolução, encerramento da liquidação e extinção

Nesta fase final do processo de insolvência (sem viabilização), depois de o AJ entregar as contas (art. 62º do CIRE), e o tribunal determinar o fim da liquidação, e o comunicar à Cons.RC novamente nos termos do art. 38º do CIRE, o Conservador volta a registar este facto, nos termos dos art.s 24º e 25º do RJDLEC, e a comunicá-lo ao serviço de Finanças.

De facto, a declaração e o registo conservador, onde conste o “fim da liquidação”, são fiscalmente muito relevantes, pois determinam o momento a partir do qual a empresa já não possui mais bens,

nem *stocks*, nem equipamentos para vender ou prestar serviços. Só agora fica a AT com a certeza que não existirá mais atividade comercial sujeita a qualquer outro imposto. Só agora o Chefe do Serviço de Finanças tem autonomia para decretar a extinção fiscal da entidade, pois a AT sabe que já não pode voltar a ocorrer nenhum ato comercial sujeito a impostos.

Como anteriormente se salientou, a AT só pode extinguir uma entidade dos seus registos informáticos quando uma entidade com poderes para tal lhe comunica formalmente que já não existem mais bens na empresa para pagar dívidas fiscais ou para vender com lucro fiscalmente tributável. Assim, apenas quando a conservatória averba e comunica a declaração do tribunal em como terminou a liquidação (venda), a AT pode, e deve extinguir a empresa para todos os efeitos fiscais, incluindo as obrigações acessórias do AJ que esteve a administrar a massa insolvente.

Este é o caso que ocorre quando as insolvências são *ab initio* declaradas como tendo carácter limitado, nos termos do art. 39º do CIRE. Neste caso terá o tribunal de diligenciar as comunicações destinadas à conservatória e às finanças. Nesta situação apenas o tribunal pode decretar a extinção fiscal, que tem subjacente a inexistência de mais bens para liquidar (vender), facto este que a conservatória não pode atestar *de per se*.

Existe outro caso parecido, mas com procedimentos distintos, em que a insolvência é decretada como sendo de carácter limitado, apenas tardiamente na Assembleia de Credores quando o AJ se apercebe que não existem valores suficientes para que se prossiga o processo de insolvência pleno (art. 232º CIRE).

Tendo já sido *ab initium* averbada na ConsRC a dissolução da entidade e o início da sua liquidação como consequência imediata e automática da declaração de insolvência (art. 141º do CSC), deverá agora a sentença que declara a insolvência como tendo carácter de “limitada” ser registada na mesma conservatória, comunicando a Cons.RC às Finanças o encerramento da liquidação para que a AT possa assim proceder à extinção fiscal da entidade, nos termos do art. 24º do RJDLEC, *ex vi* art. 15º, nº 5, al. c) do RJDLEC.

No entanto, constata-se que mesmo nos casos denominados de insolvência limitada, depois de o AJ declarar que constatou não existirem mais bens para vender, a AT costuma desconhecer a declaração de fim de liquidação determinada por um tribunal nos termos do art. 65º, nº3 do CIRE, se esta declaração não tiver sido previamente averbada na conservatória.

De facto, se a Conservatória não averbar a decisão do art. 65º, nº 3 do CIRE, com a extinção fiscal oficiosa da empresa, a sociedade vai continuar a existir e a possuir número de identificação de pessoa coletiva (NIPC), mas já sem NIF no serviço de finanças. Os art.s 39º e 232º do CIRE preveem que os

credores (AT incluída) possam continuar a executar a sociedade caso apareça algum bem que o AJ não tenha encontrado na empresa.

4.3 Os registos conservadores e a Segurança Social

Apesar de estar previsto no CIRE, no art. 65º, n.º 3, o fim de todas as obrigações declarativas e fiscais, e por consequência também as obrigações contributivas para com a SS, na prática esta não é informada nem da dissolução conservatória da entidade nem da sua extinção fiscal quando esta ocorre pela via dos procedimentos simplificados da insolvência limitada.

De facto, pelo art. 32º, n.º 2 do CRCSPSS presume-se a comunicação, o que na prática não se verifica no caso de insolvências de carácter limitado. Esta incomunicabilidade acarreta frequentes problemas para os anteriores gestores, e por arrasto para os AJ nomeados para o processo.

É de salientar que nos serviços da SS a empresa continua a existir, sendo que na prática os anteriores gestores continuam associados a esta entidade e a este NIPC, muito tempo depois de a empresa ser extinta, promovendo reversões fundamentadas na sua base de dados interna.

4.4 Nota conclusiva

Neste capítulo tratou-se de ressaltar a importância de o AJ acompanhar proativamente os registos comerciais conservadores do seu mandato, por forma a evitar que a AT e a SS decidam e implementem reversões fiscais com base em registos existentes *in juris*, ainda que sem correspondência real com os factos da gestão do AJ.

Os pareceres do Conselho Consultivo do IRN permitem extrair três conclusões significativas:

- Que os registos podem e devem ser corretamente efetuados;
- Que os registos são a fonte segura em que a AT e a SS se podem apoiar;
- Que é necessário pugnar pela sua atualização.

5 A CONTABILIDADE NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA E IMPLICAÇÕES NAS RESPONSABILIDADES FISCAIS DO AJ

Na ausência da contabilidade organizada, a AT pode, nos termos do art. 78º da LGT, liquidar impostos por estimativa, e depois revertê-los para o gestor *de facto* encarregue da administração da empresa. Durante uma insolvência o responsável pela contabilidade é o AJ, dentro de certos limites que é importante dissecar por forma a que o AJ possa cumprir a sua missão sem se expor a riscos de reversões fiscais.

De facto, nos termos do art. 5º da LGT, a contabilidade é a base da fiscalidade. A contabilidade está normalizada atualmente pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), publicado pelo DL n.º 158/2009, de 13 de julho, com alteração e republicação pelo DL n.º 98/2015, de 2 de julho. É de aplicação geral para as entidades mencionadas no art. 3º do referido diploma⁷⁸, à exceção daquelas que aplicam as normas internacionais, com carácter obrigatório por força do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002⁷⁹ ou por opção, conforme possibilidade prevista no art. 4º do SNC.

Neste capítulo analisa-se a importância da contabilidade na salvaguarda de responsabilidades fiscais do AJ.

5.1 Obrigações contabilísticas na insolvência

Qualquer atividade empresarial deverá ter uma contabilidade com uma organização adaptada à sua dimensão, quer seja desenvolva em nome individual ou sob a forma de sociedade, quer venda ao público ou viva apenas de rendimentos. Neste contexto, qualquer atividade comercial, legal ou ilegal, tem a obrigação de emitir faturas conformes ao CIVA de acordo com os art.s 1º, 2º e 29º do CIVA, e de cumprir as concomitantes obrigações, quer na qualidade de sujeito passivo de IRC, nos termos do disposto no art. 2º do CIRC, quer na qualidade de ENI, nos termos dos art. 115º do CIRS.

De facto, mesmo depois de iniciado um processo de insolvência até à comunicação do art. 65º, nº 3 do CIRE, a ausência de contabilidade continua a ser sancionável nos termos do art. 121º do REGITA, conforme esclarecem Valentim e Cardoso (2011).

⁷⁸ Salvaguardando-se a aplicação das normas gerais, da norma das pequenas entidades ou da norma das microentidades, consoante a dimensão da entidade.

⁷⁹ Este Regulamento veio estabelecer a obrigatoriedade de aplicação das normas internacionais de contabilidade - *International Accounting Standards* e *International Financial Reporting Standards* e interpretações conexas — *International Financial Reporting Interpretations Committee*, publicadas pelo *International Accounting Standards Board* e adotadas pela UE, às contas consolidadas das entidades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado dos Estados membros da UE (Reg. CE 1606/2002, 2002).

De acordo com o art. 65º, nºs 1 e 2 do CIRE, numa fase inicial do processo de insolvência todas as obrigações contabilísticas, declarativas e tributárias ainda se mantêm, em sintonia com o ofício circularizado da AT 10/2015 (Direção Geral dos Impostos, 2015). Contudo, a contabilidade já passou para a responsabilidade do AJ aquando da sua imediata e incondicional apreensão ditada pelo art. 149º do CIRE⁸⁰, devendo continuar a ser elaborada nos termos do art. 29º do C.Com., complementado com o art. 117º, nº 10 do CIRC.

Os códigos CIVA (art.s 44º, 45º, 50º e 51º), CIRC (art.s 117º a 124º) e CIRS (art.s 117º e 118º, aplicável ao ENI) determinam o dever de possuir contabilidade organizada. Acresce que qualquer entidade comercial, até ser extinta, está teoricamente sujeita a IRC, mesmo que já tenha sido dissolvida⁸¹ por força do art. 36º do CIRE e/ou do art. 141º do CSC, ou mesmo dissolvida por via administrativa nos termos dos art.s 5º e 14º do RJDLEC. Continua a estar sujeita ao cumprimento de todas as obrigações declarativas e, portanto, as contabilísticas e fiscais, durante todo o tempo que durar a fase de liquidação do património da empresa, ou seja, até que seja decretado o “encerramento da liquidação”⁸².

Arrumba e Lopes (2015, p. 47) recordam que a continuidade da contabilidade faz parte das obrigações fiscais do AJ, o que suportam com a então em vigor Circular 1/2010⁸³ (Circular AT 1/2010, 2010). O que está igualmente e em linha com a doutrina dos tribunais superiores, conforme se infere por dois acórdãos, um do STA no processo n.º 0638/14 (Gonçalves, 2014) e outro do STA Sul no processo n.º 09780/16 (Teles B. T., 24-11-2016).

No mesmo sentido, Filomena Tiago (2012) recorda que as obrigações declarativas (fiscais e contributivas) se mantêm depois de iniciado o processo de insolvência, pois apenas a sociedade se extinguiu, mas a empresa continua a existir e pode até ser eventualmente recuperada.

No contexto do CIRE, os art.s 65º, nº 2 e 226º, nº 6 pronunciam-se sobre a necessidade de manter a contabilidade. O art. 65º, nº 2 determina que depois de declarada a insolvência até ao início da liquidação, os legais representantes se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais. O art. 226º, nº 6⁸⁴, determina que o devedor, ou os seus legais representantes, são solidariamente

⁸⁰ Com a ressalva do art. 228, nº 3 do CIRE que prescreve que a apreensão da contabilidade apenas começa depois de finda qualquer tentativa de viabilização.

⁸¹ Recordando, as sociedades dissolvem-se na conservatória e as empresas extinguem-se nas finanças, mas apenas depois de terminada a liquidação, ou ordenada judicialmente.

⁸² Só neste momento, depois de a empresa deixar de possuir património vendável, apresenta as últimas declarações de IVA, IRS ou IRC, e terminam as operações comerciais e a concomitante obrigação de passar faturas e apresentar mais contas. Com efeitos só de aí em diante, sem efeitos retroativos.

⁸³ Circular 1/2010, substituída pelo Ofício Circularizado 10/2015 e já com algumas correções quanto ao IMT, mas que neste contexto ainda é relevante e inteiramente aplicável.

⁸⁴ CIRE, art. 226º, nº 6, refere que: “É da responsabilidade do devedor a elaboração e o depósito das contas anuais que forem legalmente obrigatórias.”

responsáveis por elaborar as contas e declarações fiscais, fazendo a respetiva entrega das devidas declarações nos serviços de finanças. É este também o entendimento dos juristas da OCC (Reis, 2014).

Do ponto de vista das responsabilidades do AJ, constata-se que no CIRE as obrigações declarativas e fiscais do devedor (art. 226º, nº 6) são sempre descritas como sendo da responsabilidade do corpo total dos legais representantes⁸⁵ (art. 65º, nº 2) da empresa, aos quais está acometida sem nenhuma visível distinção entre o AJ e os anteriores gestores, agora em gestão corrente.

A responsabilização do AJ pela contabilidade é distinta, e depende do estado do processo e das decisões dos credores. Pode-se sistematizar esta responsabilidade latente em três situações:

1. Insolvência declarada como sendo limitada.
2. Gestão corrente pelo devedor.
3. Na liquidação (sem plano ou depois de os planos falharem).

5.1.1 As responsabilidades contabilísticas na insolvência declarada como limitada

Normalmente, a conjugação dos art.s 36º, nº 1, al. g), e 149º, ambos do CIRE, determina a imediata apreensão da contabilidade assim que a insolvência é declarada. Se, *ab initium*, a insolvência for decretada como tendo carácter “limitado”, o AJ está dispensado da obrigação de apreender a contabilidade, pois o art. 39º, nº 1 cria uma exceção ao excluir a aplicabilidade da al. g) do nº 1, do art. 36º, ambos do CIRE.

Ainda assim, e por forma a garantir que a AT participa no rateio dos bens do insolvente, os art.s 80º e 180º do CPPT determinam a responsabilização do AJ se a AT não for expressamente alertada.

Apenas no caso de algum credor depositar o valor das custas do processo (art. 39º, nº 2, al. c) do CIRE) poderá vir a justificar-se a apreensão da contabilidade do insolvente, nos termos do art. 120º do CIRE, caso se venham a descobrir bens do devedor.

Note-se que quando não é evidente *ab initium* que a insolvência será limitada, então só após a apreensão da contabilidade e a tentativa de apreender os bens que eventualmente constem da contabilidade é que o AJ poderá constatar que se deparou com uma insolvência onde não se prevê apreender e vender bens suficientes para pagar as custas do processo.

⁸⁵ O art. 65º, nº 1 do CIRE refere que “o disposto nos artigos anteriores não prejudica o dever de elaborar e depositar contas anuais, nos termos que forem legalmente obrigatórios para o devedor”. E no nº 2 do mesmo artigo refere que “As obrigações declarativas a que se refere o número anterior subsistem na esfera do insolvente e dos seus legais representantes, os quais se mantêm obrigados ao cumprimento das obrigações fiscais, respondendo pelo seu incumprimento.”

Então, quando *ab initium* não se percebe que a insolvência irá ser declarada limitada, ou seja, quando só depois de se iniciar a insolvência normal é que o AJ verifica a falta de bens (aplicando-se então o art. 232º do CIRE), neste caso a exceção acima descrita não se verifica. Neste caso, o AJ não está dispensado do dever de proceder à apreensão obrigatória e incondicional da contabilidade nos termos do art. 149º do CIRE, por forma a preparar o relatório previsto no art. 155º do mesmo código.

5.1.2 Obrigações contabilísticas durante a gestão corrente pelo devedor

Como já foi referido, durante a fase de apreciação de planos de viabilização (art. 192º e ss do CIRE), o tribunal pode permitir que, nos termos do art. 81º, nº 1, o devedor se mantenha em gestão corrente, caso solicite a apresentação de um plano de viabilização, nos termos do art. 224º do CIRE.

Apesar de os art.s 36º, nº 1, al. g) e 149º do CIRE determinarem a obrigatória e incondicional apreensão da contabilidade pelo AJ, é de notar que o art. 228º volta a pronunciar-se sobre esta questão. Assim, só depois de os credores desistirem de apreciar mais planos de recuperação⁸⁶, e de decidirem iniciar a liquidação da empresa, com ou sem plano de insolvência⁸⁷, só nessa altura é que o AJ deverá proceder à apreensão dos bens, cumprindo apenas nessa altura a apreensão da contabilidade conforme determinado no art. 149º do CIRE.

Mesmo com a admissão de um plano de recuperação e durante a sua discussão, o art. 226º, nº 7 do CIRE estipula o dever do AJ de supervisionar ativamente a contabilidade e garantir a sua execução. Mais importante é o nº 1 do art. 226º do CIRE, que responsabiliza o AJ por atempadamente requerer o fim da gestão pelo devedor se perder a confiança na idoneidade dos gestores e dos seus atos, nomeadamente na ausência ou suspensão da elaboração da contabilidade, além de outros ilícitos fiscais descritos no art. 161º do CIRE, ou outros ilícitos que extravasam o contexto desta dissertação.

Neste sentido também se pronuncia a doutrina. É o caso de João Labaredas (2015, p. 343) quando salienta que a atuação do AJ deve ser preemptiva e que a passividade do AJ perante a gestão fiscal menos correta é geradora de responsabilidade pessoal para este.

Portanto, enquanto decorrerem negociações entre o devedor e os credores com vista à tentativa de se aprovar um eventual plano de viabilização, e até os credores soberanamente desistirem e decidirem cessar a atividade comercial da entidade e iniciar a liquidação, nos termos do art. 65º, nºs 1 e 2 do

⁸⁶ Nos termos do art. 207º do CIRE, os credores só são obrigados a analisar a primeira proposta apresentada pelo devedor.

⁸⁷ Ao contrário de um plano de recuperação, um “plano de insolvência” contém a forma como os credores decidiram encerrar a atividade de maneira controlada, minimizando os prejuízos dos credores, geralmente mantendo alguma atividade provisoriamente por forma a terminar contratos, obras e outras obrigações com pesados direitos indemnizatórios a cargo da massa, evitando o agravar dos prejuízos dos credores.

CIRE, a responsabilização do AJ advém das suas obrigações de supervisão proativa. Estas obrigações consistem em assegurar o reporte contabilístico⁸⁸ (Pinto R. , 2015) e assegurar o pagamento do CC a expensas da massa⁸⁹, como prescreve o art. 102º, nº 4 do CIRE, e o pagamento dos impostos correntes apurados pela contabilidade. Portanto a contabilidade emerge como fundamental para o cumprimento das obrigações de supervisão do AJ.

5.1.3 Obrigações contabilísticas em caso de liquidação

Caso o devedor não solicite *ab initium* apresentar um plano de viabilização, ou mesmo depois dos planos serem todos reprovados, os anteriores gestores mantêm-se sempre em funções, pois não podem abandonar o mandato durante o processo de insolvência⁹⁰. Mantêm as obrigações contabilísticas estatuídas no art. 65º, nº1 e nº2 do CIRE, portanto ainda não podem renunciar⁹¹, apesar de pelo art. 81º do CIRE ficarem imediatamente privados dos poderes de gestão e de utilização dos bens.

Até a esta primeira Assembleia de Credores, o art. 65º, nº 2 do CIRE estipula a obrigação de os anteriores gestores promoverem a continuidade do cumprimento das obrigações declarativas e fiscais. Este problema é analisado pelos juristas da OCC (Reis, 2014), que salientam que estas obrigações serão difíceis de cumprir sem a intervenção do AJ, pois só ele poderá renovar o mandato do CC (art. 110º CIRE) e, mais importante, apenas ele poderá pagar os serviços do CC nos termos do art. 102º, nº 4 do CIRE.

Portanto, os anteriores gestores não podem abandonar a empresa sem antes entregarem as contas, mas não podem pagar ao CC para este encerrar as contas, sem a autorização do AJ e da Comissão de Credores.

Apenas depois de os credores, reunidos em Assembleia de Credores, decidirem cessar a atividade comercial corrente e iniciar a liquidação do ativo produtivo, o CIRE, no seu art. 65º, nº 3, faz cessar claramente a obrigação de manter uma contabilidade elaborada nos termos do normativo

⁸⁸ A jurista da Rute Pinto da OCC opina que se mantêm as obrigações do CC durante o desenrolar de um processo com vista à recuperação da empresa (Pinto, 2015).

⁸⁹ Esta é de facto uma responsabilidade do AJ, porquanto é uma despesa da massa e não da insolvência.

⁹⁰ Cf. o artigo 82º do CIRE, “Efeitos sobre os administradores e outras pessoas”, que refere:

“1 - Os órgãos sociais do devedor mantêm-se em funcionamento após a declaração de insolvência, não sendo os seus titulares remunerados, salvo no caso previsto no artigo 227º”.

⁹¹ O art. 258º, nº 1 do CSC é aqui claramente ultrapassado pelos art.s 82.º, nº 2 e art. 65º do CIRE. Segundo o art. 82º, nº2 do CIRE, “Os titulares dos órgãos sociais podem renunciar aos cargos logo que procedam ao depósito de contas anuais com referência à data da decisão de liquidação em processo de insolvência.”.

contabilístico aplicável (em princípio, SNC) e as restantes obrigações fiscais e declarativas⁹² nos moldes preconizados no CIRC, CIRS e CIVA.

Depois da deliberação dos credores de cessarem a atividade comercial corrente, e de o tribunal ou o AJ com o CC elaborarem, comunicarem e entregarem a declaração fiscal de encerramento da atividade comercial, o AJ apenas está obrigado à prestação de contas nos moldes descritos no art. 62º do CIRE.

Só depois de cumpridas estas responsabilidades, e só de aí em diante, as contas da insolvente passarão a ser prestadas impreterivelmente no final do processo⁹³. A forma de apresentar contas que o CIRE determina é na forma de “conta corrente”, discriminando a “receita e a despesa” (art. 62º, nº 3 do CIRE). Nada mais completo ou formal é exigido ao AJ no CIRE, sendo de ora em diante dispensável qualquer conformidade ao SNC.

Mas como o art. 2º do CIRC estipula que qualquer atividade é tributável, então entende a AT que a atividade de liquidação da massa insolvente também é tributável. E o art. 87º da LGT estipula que a AT pode tributar uma atividade por métodos indiretos se fizer a prova⁹⁴ de vários requisitos, entre os quais se encontra a ausência de contabilidade de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, como determinou o acórdão do STA no processo n.º 097/09 (Lino, 2009-05-06). No entanto, os tribunais superiores, nomeadamente o STA no processo n.º 01431/13 (Seia, 02-07-2014), já se pronunciaram sobre a impossibilidade de a AT aplicar métodos indiretos na determinação dos tributos de uma empresa em processo de liquidação.

Em suma, depois de iniciada a liquidação, as obrigações contabilísticas do AJ, descritas no art. 62º do CIRE, são muito simplificadas e limitadas a uma contabilidade de caixa. Segundo opinião de juristas da OCC (Reis, 2012), existindo um CC que permita manter a contabilidade em dia, o AJ só pode sair beneficiado se mantiver a contabilidade normal até ao fim da liquidação, assegurando sempre o pagamento do CC a expensas da massa nos termos do art. 102º, nº 4 do CIRE.

5.2 O papel do Contabilista Certificado

Viu-se que inicialmente as obrigações contabilísticas e fiscais da empresa se mantêm inalteradas e quais as responsabilidades do AJ na manutenção da contabilidade. No entanto, o CC também tem

⁹² Mais uma vez se recorda que não cessaram as obrigações da massa insolvente de pagar impostos.

⁹³ Ou antes, sempre que o tribunal o solicite, art. 62º, nº 2 do CIRE.

⁹⁴ O Acórdão de Jorge Lino, de 06-05-2009, no Processo n.º 097/09 indica como a AT pode fazer a prova da necessidade de serem usados os métodos indiretos previstos no art. 87º da LGT.

responsabilidades fiscais⁹⁵ aquiescentes que advêm da sua responsabilização perante a AT pela fiabilidade da contabilidade, nos termos do art. 73º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC) e do art. 24º, nº 3 da LGT, conforme defende Catarina Matos (2016).

Nesta fase, o dever de diligência do CC para com a empresa insolvente previsto no art. 70º do EOCC mantém-se inalterado ou é mesmo reforçado, aplicando-se as habituais delimitações temporais à sua renúncia após o início do processo de insolvência, nomeadamente a obrigação de terminar o exercício económico prevista no art. 9º, nº 2 do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (CDCC) e no art. 72.º, nº 2 do EOCC. De facto, a responsabilidade fiscal do CC está prevista nos art.s 23º e 24º, nº 3 da LGT, sempre e quando a contabilidade não estiver conforme, e principalmente quando a desconformidade prejudicar o Estado fiscalmente.

Vários acórdãos atribuem o ónus da prova da culpa do CC à AT. Entre eles o acórdão do TCA Norte, no processo nº 00922/07.8 BEBRG (Rebello, 28-04-2016), e o acórdão do STA Sul no processo nº 07693/14 (Teles B. T., 12-05-2016). Posteriormente à prova da culpa do CC, é também necessário que a AT faça o nexo de causalidade entre uma falha provada do CC, e um real e mensurável dano causado aos cofres do Estado. Sobre o nexo de causalidade, o acórdão do STA, no processo n.º 01613/02 é esclarecedor⁹⁶ (Oliveira A. A., 2004).

Sobre a reversão contra os CC, a AT emitiu o Ofício-Circulado⁹⁷ nº 60043/2005 (Serviço Finanças da AT, 2005). Na mesma altura a Ordem dos Revisores oficiais de Contas (OROC) disponibilizou um parecer sobre este assunto e sobre os cuidados dos CC e dos ROC por forma a evitarem a responsabilização fiscal⁹⁸ (OROC, 2005).

Portanto existe a possibilidade legal e real de, no decurso ou na sequência de um processo de insolvência, a AT vir a acionar a responsabilidade subsidiária do CC decorrente da violação dos seus deveres profissionais, os quais assentam em dois pilares:

- As funções do CC descritas no art. 6 dos seus EOCC.
- Os seus deveres para com a AT, de acordo com o art. 73º do EOCC.

Por outro lado, o EOCC, no seu art. 72º, nº 1, als. c) e f), determina que as obrigações do CC não se extinguem automaticamente (nem com a declaração de insolvência), pois está obrigado ao dever de cooperação com a nova administração, o AJ, e obrigado ao dever de terminar o exercício económico em curso nos termos do art. 9º, nº 2 do seu CDCC, e do art. 72.º n.º 2 do ECC. Portanto, se o CC não

⁹⁵ O CC pode ser responsabilizado fiscalmente pelas dívidas dos insolventes desde que se demonstre a violação dolosa dos deveres.

⁹⁶ Este acórdão é esclarecedor sobre o conceito de “nexo de causalidade”, apesar de nada ter a ver com reversões fiscais.

⁹⁷ A este propósito veja-se o Ofício-Circulado nº 60043/2005, de 25 de janeiro - DSJT.

⁹⁸ A responsabilidade subsidiária dos CC assenta na LGT, art. 23º e art. 24º, nº 3.

quiser continuar a trabalhar sem receber, deverá expor o problema ao AJ (em carta registada), ou solicitar à OCC a sua escusa justificada.

Neste contexto, verifica-se que no processo de insolvência, o art. 110º, nº 2, al. a) do CIRE abre uma exceção aos efeitos da declaração de insolvência, determinando que os contratos com o CC não expiram automaticamente por forma a evitar danos irreparáveis à empresa, pois convém a todos os credores, organismos do Estado e AT incluídos, manter o mandato do CC ainda que provisoriamente⁹⁹ (Reis, 2012). Assim, nos termos do art. 102º, nº 2 do CIRE, deve o CC notificar o AJ da sua disponibilidade ou recusa para continuar a exercer o seu mandato de elaboração de contas da entidade insolvente¹⁰⁰ (Azevedo, 1999).

Se o AJ não libertar o CC das suas responsabilidades, defendem Araújo e Machado¹⁰¹ (2014) que o AJ deve prover e responsabilizar-se por que a massa pague a remuneração do CC. Neste sentido, o nº 4 do mesmo art. 102º do CIRE considera abusivo impor ao CC a manutenção da contabilidade se não existirem expectativas realistas de a massa conseguir pagar os honorários do CC em conformidade com o art. 70º, nº 6 do EOCC (apenas os novos honorários).

De facto, nesta fase, com ou sem processo de recuperação, com a gestão corrente realizada pelos gestores ou pelo AJ, apenas este tem o poder de decidir a continuidade dos serviços do CC nos termos do art. 110º, nº 2 do CIRE, comunicando e contratando com o CC a sua continuidade e o seu novo contrato de prestação de serviços, a elaborar nos termos do art. 9º, nº 1 do CDCC e art. 70º, nº 5 do EOCC.

Por outro lado, o nº 10 do art. 117º do CIRC responsabiliza pela contabilidade os legais representantes em funções, entre os quais o atual AJ, que assim deverá providenciar pelo atempado pagamento ao CC das suas novas remunerações¹⁰², que devem ser pagas pontualmente em cumprimento do art. 69º, nº 1, al. d), do EOCC. Esse pagamento deverá ser feito a expensas da massa, conforme prescreve o

⁹⁹ O anterior CC tem o dever de encerrar a contabilidade e mais algumas restrições antes de poder renunciar, por razões de ordem e de interesse público com explica Cláudia Reis, jurista da OCC (Reis, 2012).

¹⁰⁰ A OCC emitiu um parecer sobre a renúncia dos CC a uma contabilidade, determinando que o CC deverá encerrar as contas em curso, mas tem de ser pago, neste caso pela massa.

¹⁰¹ Estes autores defenderam que o AJ deve garantir o pagamento do CC, pronunciando-se do seguinte modo:

“Também na fase que se segue à dissolução, de liquidação da massa insolvente, quando integre uma empresa, esta é considerada sujeito passivo de IRC (art. 3º do CIRC) estando por esse facto o AJ obrigado a manter contabilidade organizada (art. 123º do CIRC) e por inerência a contratar um Técnico Oficial de Contas (TOC) para a sua execução (art. 6º do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas – EOTOC), devendo, para o efeito, o AJ notificar o atual TOC da empresa para, caso assim o entenda, pôr termo ao exercício de funções daquele profissional. Ou então, para o contratar, a expensas da massa insolvente, para dar continuidade à execução da contabilidade durante a fase de liquidação.” (António&Machado, 2014).

¹⁰² Apenas podem e devem ser pagas pelo AJ com a liquidez da massa as remunerações do CC posteriores à data da declaração inicial do estado de insolvência. As dívidas anteriores são dívidas da insolvência e como tal devem ser reclamadas, reconhecidas e pagas em igualdade com os restantes credores.

art. 102º, nº 4 do CIRE, ou então deverá o AJ dispensá-lo do cargo contratando outro CC, o que a OCC aceita apenas quando a empresa seguir para liquidação⁹⁹ (Reis, 2012).

Por último, é importante referir que, seguindo o processo para liquidação sem mais tentativas de recuperação, o CC poderá ser substituído pelo AJ sem que o novo CC tenha de assegurar ou responsabilizar-se pela remuneração do anterior CC nos termos do art. 74 º do EOCC. Esta decisão foi controversa no seio da OCC, mas é o que o bom senso e as obrigações deontológicas ditaram, pelo que o Conselho Deontológico e Disciplinar da OCC segue esta linha de atuação.

Apesar de o Conselho abrir esta exceção ressalva que se mantêm apenas e tão somente os deveres de lealdade entre CC previstos no art. 17º do CDCC, bem como o dever de o CC cessante colaborar com o seu sucessor nos termos do art. 16º, nomeadamente em termos de passagem de pastas e documentos, num prazo de 60 dias, conforme ao art. 16º do seu Código Deontológico.

5.3 A relação entre contabilidade e fiscalidade

Os códigos fiscais determinam a continuidade das obrigações contabilísticas, declarativas e fiscais, e o CIRE determina o seu fim. Esta aparente contradição entre os códigos não é real, pois aplica-se a momentos temporais distintos:

- a) Os efeitos e as obrigações decorrentes do art. 117º do CIRC iniciam-se com a declaração do início (de abertura) do processo de insolvência da entidade.
- b) O efeito suspensivo do art. 65º, nº 3 do CIRE apenas suspende as obrigações fiscais acometidas ao AJ pelo art. 117º do CIRC mais tarde, depois de na Assembleia de credores os credores decidirem cessar a atividade corrente da empresa e decidirem iniciar a liquidação do património produtivo.¹⁰³

Note-se e enfatize-se a *nuance*. Mesmo depois de os credores decidirem iniciar a liquidação do ativo corrente, *stocks* e matérias-primas, e terminar obras e contratos em curso, o art. 65º, nº 3 do CIRE não produz efeitos. Este articulado só produz efeitos depois de se comunicar à AT a cessação da atividade comercial, de serem entregues as declarações de alterações previstas nos art.s 35º do CIVA, 112º do CIRS e 118º, nº 7 do CIRC, iniciando-se só então a liquidação do ativo produtivo, máquinas equipamentos edifícios, etc.

¹⁰³ O património produtivo distingue-se do ativo corrente. De facto, o AJ pode iniciar o processo de liquidação dos *stocks* mantendo a atividade comercial corrente. Só mais tarde, quando iniciar a venda, a liquidação, do património produtivo, é que procede à entrega da declaração de cessação de atividade comercial corrente junto da AT, despoletando-se nessa altura os efeitos do art. 65º, nº 3 do CIRE.

Normalmente, o início da liquidação e a cessação da atividade comercial costumam ser acontecimentos simultâneos, mas não é obrigatório que assim seja. Quando não são acontecimentos decididos de forma simultânea. Assim o AJ fica exposto a uma enorme responsabilidade fiscal pessoal, que agora já não é solidária com a anterior gestão.

Portanto, quer o CIRE quer os diversos códigos fiscais reforçam em conjunto a necessidade de o AJ pugnar pela manutenção da contabilidade mesmo depois de iniciado o processo de insolvência até ao final da atividade comercial corrente, partilhando ou distribuindo a responsabilidade pela elaboração da contabilidade por todos os gestores.

Arrumba (2013) defende que as empresas insolventes não prosseguem fins lucrativos e, portanto, não deveriam ser sujeitos passivos de IRC. De facto, depois de os credores de uma empresa insolvente decidirem desistir de mais tentativas de recuperar a empresa da situação de insolvência em que se encontra e determinarem a cessação da atividade comercial corrente, emitindo e comunicando à AT tal decisão, termina qualquer atividade comercial e qualquer prossecução de lucro.

No entanto, ao longo de uma insolvência existem duas fases, uma inicial plena de responsabilidades fiscais e uma final com responsabilidades mitigadas.

A transição entre as duas fases pode ser despoletada promovendo a notificação da AT da decisão do AJ de determinar o encerramento da atividade comercial corrente, de qualquer uma das três formas seguintes, sendo mais segura, mas mais morosa, a sentença judicial:

- a) Pedindo ao tribunal que declare e comunique o fim da atividade comercial corrente para fins fiscais nos termos do art. 65º, nº 3 do CIRE.
- b) Contratando um CC a expensas da massa para que ele encerre a atividade comercial corrente, entregando as necessárias declarações fiscais, e o último modelo 22 depois de terminar a liquidação do património.
- c) Tentando pessoalmente promover a cessação da atividade comercial nos termos do art. 119º do CIRC.

5.4 A contabilidade e a tributação por métodos indiretos

Terminadas as tentativas de viabilização, o CIRE apenas exige ao AJ que durante a liquidação apresente as contas da massa insolvente na forma de conta corrente com a receita e despesa, nos termos do art. 62º, nº 3 do CIRE. Apesar desta obrigação minimalista, o AJ pode, e sempre que

possível, deve manter a contabilidade das empresas que se encontram em gestão corrente atualizada e em funcionamento, conforme ao SNC.

De facto, na ausência de uma contabilidade assinada por um CC, os art.s 87º e ss. da LGT prescrevem que a AT pode calcular lucros e o correspondente tributo em IVA e IRC por métodos indiretos, por hipotéticos novos factos tributários relevantes, nada ressaltando no caso de uma insolvência.

É, portanto, recomendável que o AJ tome as devidas precauções para evitar que a AT tenha legítimos motivos para aplicar a tributação por métodos indiretos.

Apenas depois de terminada qualquer tentativa de recuperação, e depois de os credores deliberarem que o processo deve avançar para a fase de liquidação do estabelecimento, só então, nos termos do art. 228º, nº2 do CIRE *a contrario*, deverá o AJ apreender a contabilidade, dando cumprimento ao art. 149º do CIRE, sendo a partir de agora responsável pela sua preservação, caso ela exista.

Lopes e Martins (2014) analisaram a temática da tributação por métodos indiretos e, apesar de o texto não incidir em especial sobre os processos de insolvência, é de todo aplicável nesta fase do processo, antes do início da liquidação e antes da declaração de cessação da atividade comercial corrente.

No entanto a jurisprudência já há muito consolidou a posição de que na fase de liquidação do património de uma entidade insolvente não se podem aplicar métodos indiretos nos termos do art. 87º da LGT, uma vez que esses métodos se baseiam em tabelas criadas por portarias avulsas, tabelas estas que apenas refletem indicadores de empresas saudáveis com margens normais no seu setor de atividade, e por isso nunca aplicáveis à liquidação urgente de um património nos termos do art. 9º do CIRE. Salienta-se também que o carácter de urgência impede a realização de margens normais e a aplicabilidade dos métodos indiretos previstos no art. 87º da LGT.

Por outro lado, o SNC assenta no pressuposto da continuidade das operações comerciais, pelo que mesmo quando exista contabilidade, e esta seja absolutamente irrepreensível, é impossível determinar o valor real dos rendimentos se as bases deixam de ser sólidas, ao deixar-se de verificar-se esse pressuposto e as condições normais da atividade da entidade.

A este propósito pronuncia-se o STA, no seu acórdão nº 01431/13 (Seia, 02-07-2014):

“ I - Declarada a insolvência da sociedade comercial não é possível a determinação da matéria tributável por via dos métodos indiretos, mesmo que o Liquidatário não apresente a documentação e declarações respetivas.

II - O critério da “*média da rentabilidade declarada pelos contribuintes do sector de actividade*” pressupõe que a sociedade esteja ainda a operar no mercado concorrencial próprio do seu objeto de negócio, uma vez que tal rácio de rentabilidade tem como pressuposto que as empresas se encontrem a operar em condições normais.”

5.5 Nota conclusiva

Conclui-se este capítulo dedicado às obrigações contabilísticas, e implicações nas responsabilidades fiscais do AJ, das entidades insolventes recordando dois pontos:

- A contabilidade plena pelo SNC é obrigatória até que seja decretada e comunicada a cessação da atividade comercial corrente.
- Este acontecimento é importante, mas não sujeito a registo conservador. Portanto este facto tem de ser comunicado à AT para que produza os desejados efeitos.

A importância da declaração e da comunicação da cessação da atividade comercial corrente é fundamental à futura eventual defesa fiscal do AJ. É este o momento em que ele passa de plenamente responsável a simplesmente responsabilizável. Esta transição deverá ser devidamente documentada, qualquer que seja a sua fundamentação, e nessa altura será necessário encontrar os documentos, a ata da Assembleia de Credores, pois este acontecimento não foi registado em nenhuma Cons.RC.

Mesmo depois de iniciado um processo de insolvência até à comunicação do art. 65º, nº 3 do CIRE, a ausência de contabilidade continua a ser sancionável nos termos do art. 121º do REGIT.

6 RESPONSABILIDADES FISCAIS DO AJ: ANÁLISE DA SEQUÊNCIA DOS CINCO EVENTOS NO PROCESSO DE INSOLVÊNCIA

Depois de ser efetuada a revisão da legislação relevante para o tema desta dissertação, referindo-se aí as responsabilidades fiscais advenientes para o AJ, ir-se-á aplicá-la primeiramente em um processo de insolvência *standard*, considerando todos os momentos possíveis, e posteriormente ir-se-ão abordar as formas mais simplificadas como são as insolvências limitadas.

De facto, existem vários acontecimentos fiscalmente importantes que podem relevar para a responsabilidade fiscal direta do AJ que são referidos por Antunes (2012). Aqui pretende-se dar-lhes uma sequência, que se denomina de cinco eventos, caracterizando assim o percurso principal de um processo de insolvência normal e completo.

Ao longo deste capítulo exploram-se os diversos acontecimentos e as respetivas responsabilidades fiscais com as quais o AJ se vai deparando, bem como algumas das situações em que poderá ser responsabilizável pela supervisão.

6.1 O percurso principal de uma insolvência

O percurso principal de um processo de insolvência inicia-se logo com a declaração inicial de abertura do processo, o que é algo distinto de se declarar a situação de insolvência da entidade. De facto, quer em PER ou em PEAP, ou mesmo em Plano de Pagamentos¹⁰⁴ de pessoas singulares, o processo é aberto e iniciado, mas, nesta fase inicial ainda não é declarado pelo tribunal o estado de insolvência destas entidades. No entanto, é imediatamente nomeado um AJ com poderes e deveres de supervisão, conforme art.s 226º e 17º-F e no recente 222º-F, os quais remetem todos para a lista de deveres do AJ constante do art. 161º, todos do CIRE.

Se *ab initium*, pelo art. 39º do CIRE, a insolvência for logo declarada limitada, ao AJ apenas será acometida a função de verificar a qualificação da insolvência, e daqui só poderá emergir uma responsabilidade fiscal se existir dolo fiscal e o AJ não o reportar.

Vindo posteriormente a ser confirmado e declarado por sentença o estado de insolvência, e continuando o processo a desenrolar-se ao longo do percurso principal de uma insolvência normal, os credores podem seguir um de dois caminhos, ou ambos:

- Tentar aprovar um qualquer plano de recuperação.
- Avançar para a liquidação da entidade insolvente.

¹⁰⁴ Art. 251º e ss. do CIRE: o Plano de Pagamentos de aplicável apenas a pessoas e pequenos empresários é uma versão simplificada de um plano de recuperação descrito nos art.s 192º e ss, destinado a empresas.

Enquanto se tenta aprovar uma medida de viabilização, o AJ mantém-se apenas responsabilizável, ao nível da fiscalização proativa, conforme os art.s 226º ou 17º-E, nº 2 (PER) e 222º-E, nº2 (PEAP), pelos assuntos e responsabilidades descritas taxativamente no art. 161º do CIRE.

Terminadas as tentativas de recuperação¹⁰⁵, o processo continua a desenrolar-se ao longo do seu percurso principal, começando doravante o AJ a ser solidariamente co-responsabilizado¹⁰⁶, conjuntamente com os anteriores gestores, pela contabilidade e pelas declarações fiscais, até que os credores decidam na Assembleia de Credores prevista no art. 156º do CIRE a eventual cessação da atividade comercial regular da empresa, nos termos do art. 65º, nº 3 do CIRE.

Caso não seja aprovada nenhuma medida de viabilização, os cinco eventos desenrolar-se-ão de forma abreviada ao longo deste percurso principal, com os credores a deliberar em Assembleia de Credores¹⁰⁷ que a entidade deverá ser liquidada (vendida) e que a atividade comercial do estabelecimento deverá ser cessada. Deverão deliberar principalmente sobre a modalidade do encerramento, esclarecendo se é imediata ou faseada segundo um plano de insolvência¹⁰⁸ que providencie um planeamento do encerramento da atividade corrente comercial por forma a maximizar as vendas de produtos e mercadorias, reduzindo as indemnizações a pagar por eventuais incumprimentos contratuais.

Durante esta primeira fase poderão ser terminadas as encomendas e *stocks*, mantendo-se a atividade comercial corrente com vendas e entregas dos últimos produtos, por forma a reduzir perdas e a valorizar o estabelecimento que ainda poderá ser vendido como um todo em atividade.

A manutenção da atividade comercial corrente pode ocorrer nas seguintes modalidades:

- Venda dos *stocks* e prestação de serviços em gestão corrente, art. 224º do CIRE.
- Continuar as operações por forma a terminar contratos e encomendas, art. 192º do CIRE.

Neste contexto, o AJ pode deliberar e comunicar à AT, através do seu CC, a cessação da atividade comercial ao serviço de Finanças. Mas nesta fase do processo esta deliberação do AJ terá de ser coadjuvada pela comissão de credores e confirmada posteriormente pela Assembleia de Credores.

¹⁰⁵ As tentativas de recuperação terminam quando, nos termos do art. 207º do CIRE, os credores decidem não aceitar discutir mais planos de viabilização.

¹⁰⁶ Nesta fase, depois da decisão de avançar para a liquidação e antes da declaração de cessação de atividade comercial, mantém-se a contabilidade e as concomitantes obrigações declarativas e fiscais. Tanto os anteriores gestores como o AJ são responsáveis pela contabilidade (art. 81º do CIRE e 117º, nº 10 do CIRC).

¹⁰⁷ As deliberações dos credores decorrem em Assembleia geral de Credores, nos termos do art. 156º do CIRE.

¹⁰⁸ Os planos de insolvência previstos no art. 192º, nºs 1 e 2 do CIRE, são apresentados e conduzidos pelo AJ nos termos do art. 193º, nº 2 do CIRE, e destinam-se a regular o encerramento e a liquidação da atividade de forma controlada. Não confundir com os Planos de Recuperação, descritos no art. 192º, nº 3 do CIRE.

Só depois de os credores decidirem avançar para a liquidação é que o tribunal pode decretar, nos termos do art. 65º, nº 3 do CIRE, que a entidade está dispensada da entrega de mais declarações e das restantes obrigações fiscais, desaparecendo assim o estabelecimento comercial insolvente, que fica reduzido apenas a uma massa insolvente que vai ser gerida pelo AJ.

Não sendo mantida a atividade corrente comercial, a insolvência continuará a decorrer ao longo do seu percurso principal. É agora que termina o estabelecimento insolvente e nasce a massa insolvente. Fisicamente continuam a ser a mesma coisa e a ter o mesmo AJ, como seu gestor e representante máximo, mas os objetivos são distintos¹⁰⁹:

- O estabelecimento é uma entidade comercialmente viva que consegue gerar benefícios e valor a partir dos seus ativos, edifícios, máquinas, *know-how*, que reinveste, repetindo o ciclo.
- A massa insolvente é fisicamente a mesma coisa, mas está comercialmente parada; são as mesmas máquinas, edifícios, equipamentos e *stocks*, mas que já não prosseguem nenhuma atividade comercial que procure benefícios.¹¹⁰

Portanto, com a declaração de encerramento da atividade comercial corrente, processada nos termos do art. 65º, nº 3 do CIRE, a entidade continua a ser a mesma e a ter o seu acervo de bens, mas perdeu-se o *trespasse*.¹¹¹ A partir de agora a entidade não usa os seus bens para prestar serviços, nem para os transformar noutros bens mais valiosos, nem para os transportar para onde possam ser mais úteis ou mais vendáveis. A partir de agora as vendas e bens da empresa têm como objetivo primordial transformar património em liquidez que possa ser rateada pelos credores. Portanto, a entidade insolvente está dispensada de mais qualquer obrigação declarativa e comercial, pois perdeu o seu propósito comercial, conforme defendem Arrumba e Lopes (2015, p. 149).

Porém ainda não estão dispensadas as obrigações declarativas e fiscais da massa insolvente¹¹². As obrigações da massa e do seu AJ apenas passaram a ser outras, mas mantêm-se obrigações, nomeadamente o dever de prestar contas ao tribunal na forma de conta corrente, discriminando a receita e a despesa (art. 62º, nº3 do CIRE), no contexto alargado dos art.s 61º e 65º, nº 1 do CIRE, bem como o dever de pagar impostos sobre a propriedade, IMI e IUC, e sobre as vendas,

¹⁰⁹ Simplificadamente, existe uma relação estreita entre o valor do estabelecimento dos seus bens e o *trespasse*.

¹¹⁰ Um plano de insolvência, conforme preconizado no art. 192º, nº 2 do CIRE, procura reduzir os prejuízos acabando obras e encomendas, mas não procura novos negócios. Pelo contrário, no nº 3 do mesmo artigo, procuram-se novos negócios para recuperar.

¹¹¹ Simplificadamente, o *trespasse* é o que distingue estabelecimento da massa insolvente.

¹¹² O art. 65º, nº 3 do CIRE apenas produz efeitos depois de registada nos serviços de Finanças da AT a declaração de “*cessação da atividade comercial*”, pela iniciativa do tribunal ou do CC.

nomeadamente o IVA via declaração P2¹¹³, e um controverso último Pagamento Por Conta de IRC via P1.

Durante a fase seguinte de uma insolvência normal, na continuação do percurso principal, será iniciada a liquidação (venda) da entidade, que pode ocorrer de várias formas, nomeadamente:

- Venda da empresa como um todo, ativos e passivos, art. 162º do CIRE.
- Venda do estabelecimento, do ativo desentranhado do seu passivo passado, art. 199º do CIRE.
- Venda de unidades produtivas, estabelecimentos comerciais independentes, art. 199º do CIRE.
- Venda peça a peça de máquinas, edifícios, etc., art. 164º do CIRE, a liquidação em processo executivo.

Mas, para efeitos da responsabilidade fiscal do AJ, qualquer uma destas formas de liquidar o património da entidade insolvente é idêntica. O AJ tem sempre de processar o pagamento dos impostos da propriedade, IMI, IUC e outros, e estar atento à necessidade de liquidar (calcular) IVA, e, bem como de ponderar a aplicabilidade do pagamento por conta em sede de IRC.

Importa recordar, como já se referiu anteriormente neste trabalho, que o art. 59º, nº 2 do CIRE delimita explicitamente que quaisquer responsabilidades do AJ, incluindo as fiscais, apenas se iniciam com a sua nomeação e que estas precludem dois anos após os alegados acontecimentos e sempre dois anos após o encerramento do processo.

No subcapítulo seguinte ir-se-ão aprofundar os cinco acontecimentos que aqui foram introduzidos.

6.2 Os cinco eventos ao longo do percurso principal

Em toda a legislação aqui relevante, sobre a qual a dissertação se debruça nos capítulos anteriores, existem referências explícitas a estes cinco eventos que acima se introduzem e que agora se detalham. Apesar de frequentemente estes cinco eventos ocorrerem em simultâneo, eles são fiscalmente distintos e podem também ocorrer em momentos distintos. Os cinco eventos seguidamente analisados neste subcapítulo são:

1. Declaração inicial de insolvência da sociedade;
2. Início da liquidação da empresa;
3. Decisão de cessar a atividade comercial do estabelecimento;
4. Finalização da liquidação da massa insolvente;

¹¹³ A declaração de IVA modelo P2 serve para o AJ entregar o IVA das vendas processadas durante a liquidação, após o tribunal encerrar a atividade corrente comercial, nos termos do art. 65, nº 3 do CIRE.

5. Extinção fiscal da entidade.

Em cada uma destas etapas a responsabilidade fiscal do AJ é distinta, podendo ser alterada pelos mesmos, tornando fundamental a sua compreensão para evitar possíveis reversões fiscais contra o AJ.

6.2.1 Declaração inicial de insolvência -- 1º evento

É mais simples começar por descrever o que não é esta declaração inicial do estado de insolvência. Esta declaração não ocorre com a entrega da Petição Inicial (PI) do processo de insolvência. De facto, nesta fase o pedido pode mesmo não ser aceite pelo tribunal, por falta de documentos ou por o tribunal entender que se trata de um qualquer expediente de abuso de direito. Mas principalmente, se a PI partir da iniciativa de um credor, a empresa poderá e deverá responder, aceitar ou contestar, embargar ou recorrer, ou mesmo apresentar um PER. Portanto, a entrega da PI na secretaria do tribunal não é o início do processo de insolvência.

Como também já foi dito anteriormente, quer em PER, em PEAP ou em plano de pagamentos de pessoas singulares, o processo judicial de insolvência é aberto e iniciado, mas nesta fase inicial ainda não é declarado pelo tribunal o estado de insolvência destas entidades. Por fim, se *ab initium*, pelo art. 39º do CIRE, a insolvência for logo declarada limitada, o processo é imediatamente encerrado sem que o AJ seja nomeado como AI da entidade insolvente. Até aqui nada releva para a responsabilidade do AJ.

Passada esta fase inicial, o tribunal emite uma sentença declarando o estado de insolvência da entidade, nos termos descritos no art. 36º do CIRE, iniciando assim os procedimentos seguintes e alterando de agora em diante todas as regras que podem refletir-se na responsabilidade e responsabilização fiscal dos gestores *de facto*¹¹⁴ e *in juris* onde se passa a incluir o novo AJ.

A gestão *de facto* é definida por Ricardo Costa (2011, p. 157 a 187) como o “exercício positivo de funções de gestão similares ou equiparáveis às dos administradores formalmente instituídos”, sendo esta a fonte da possível atribuição de responsabilidades nas insolvências, como defende Pedro Nascimento (2012, pp. 16, Cap. II.1). Elisabete Ramos (2005, pp. 5, Cap.2), explica como e porquê qualquer gestor *de facto*, é tão responsável como os gestores *in juris*, quem quer que sejam.

A sentença inicial de insolvência determina automaticamente a dissolução da sociedade entre os sócios, suspendendo assim os seus poderes e os da assembleia geral de sócios, sendo que a manter-

¹¹⁴ Os gestores *de facto* estão definidos no art. 6º do CIRE para efeitos de um processo de insolvência, e são aqueles que demonstrem ter poderes que incidam sobre os bens da entidade insolvente. Poder para vender, comprar, movimentar contas ou exercer direitos fiscais.

se a mesma gestão, o órgão de gestão passa a ser presidido pelo AJ nomeado, acompanhado pelos vogais da anterior gestão, passando agora todos estes gestores (AJ incluído) a ser os gestores *de facto* e *in juris*, e a responder formalmente perante a Assembleia de Credores, ou no dia-a-dia, perante a comissão de credores, nos termos do art. 68º do CIRE.

Repare-se agora que, a soberana Assembleia de Credores¹¹⁵ só se pode reunir no mínimo após 45 dias da publicação da decisão de decretar o estado de insolvência da entidade, conforme estipula o art. 36º, nº 1, al. n) do CIRE. Portanto, até os credores se reunirem e decidirem o que fazer da empresa e dos seus estabelecimentos, a gestão corrente está acometida a este corpo de gestores presidido pelo AJ, que tem ponderar o exercício do seu poder de veto sobre os negócios descritos no art. 161º do CIRE, nada devendo ser pago antes de se pagarem os novos impostos, entretanto vencidos no decorrer do mandato do AJ.

Durante este tempo, apesar de a sociedade entre os sócios estar dissolvida, nem o estabelecimento cessou a sua atividade comercial corrente, nem a empresa ainda está extinta, conforme descreve Coutinho de Abreu (2016, p. Vol. 1 Cap. 6.3.2). Assim, do ponto de vista fiscal nada se alterou para a empresa ou para a atividade dos seus estabelecimentos.

Caso tenha sido requerida e concedida, nos termos do art. 224º do CIRE, a gestão corrente ao devedor para tentar a recuperação, ou nada tendo sido deliberado neste sentido, cabe sempre ao AJ nomeado decidir manter a atividade, suspender parte da atividade, despedir a maioria ou totalidade dos trabalhadores ou pura e simplesmente suspender toda a atividade comercial corrente.

Fiscalmente nada se alterou para a empresa ou para os seus estabelecimentos, mantendo-se todas as obrigações declarativas e fiscais. No que aqui importa para as responsabilidades do AJ nomeado, existem algumas obrigações e responsabilidades fiscais exclusivas do AJ. Apesar de as suas novas obrigações serem geralmente fáceis de cumprir, estas obrigações estão escritas de forma imperativa para o AJ no art. 117º, nº 10 do CIRC, e no art. 181º, nº 2 do CPPT, responsabilizando muito pessoalmente o AJ. É importante aqui recordar que o art. 181º, nº 2 do CPPT também se aplica às comunicações para com a SS.

Posto isto, o AJ pondera quais os PEF em que deve solicitar a apensação destes nos termos do nº 2 do art. 181º do CPPT. Mas na prática o AJ não dispõe da informação necessária. Não sabe quais são os processos, e não sabe em quais desses processos há bens apreendidos, e muito menos sabe das respetivas garantias. A comunicação ainda é mais dificultada pelo facto de o AJ ter de solicitar ao

¹¹⁵ Os poderes da Assembleia de Credores estão descritos no art. 80º do CIRE. Acrescem os do art. 224º do CIRE.

tribunal a apensação, sendo o tribunal a ordenar a sua execução e as devidas comunicações às respetivas repartições locais da AT e aos respetivos TAF.

O resultado é que geralmente todos os processos fiscais são apensados indiscriminadamente, incluindo declarativos e oposições. Mas os processos executivos que não contenham bens apreendidos ou sem garantias apresentadas são inúteis nesta execução universal de bens.¹¹⁶

Nesta fase, releva que o AJ solicite à AT e à SS duas coisas fundamentais para os credores e para o cumprimento das suas obrigações fiscais:

- Lista de bens já apreendidos pela AT e pela SS.
- Garantias já constituídas, incluindo as prestadas por terceiros.

É de notar que geralmente nem a AT nem a SS informam o AJ sobre as apreensões ou garantias, entretanto já constituídas a seu favor. Estas garantias são relevantes se já tiverem sido constituídas há mais de dois meses, pois nesse caso mantêm-se¹¹⁷, e não desaparecem com a declaração de insolvência. Apesar de a obrigação de informar quais as garantias de que a AT e a SS beneficiam ser destes credores (art. 128º, nº 1, al. d) do CIRE), frequentemente estes dois credores não revelam ao tribunal as suas apreensões em curso.

De ora em diante, até à primeira Assembleia de Credores¹¹⁸, as responsabilidades fiscais do AJ são distintas consoante os dois casos seguintes:

1. Se *ab initium* o tribunal decidiu a manutenção da atividade com a administração atribuída ao devedor, nos termos do art. 224º do CIRE:
 - Neste caso, o art. 228º, nº 2 do CIRE determina *a contrario* que a contabilidade ainda não deve ser apreendida pelo AJ nos moldes descritos no art. 149º, mas é preciso não esquecer que o art. 226º do CIRE mandata o AJ com o encargo da supervisão e fiscalização nas condições taxativas do art. 161º do CIRE.

¹¹⁶ É sobre bens liquidáveis (vendáveis) que o processo de insolvência versa. Se não existirem bens na entidade insolvente, o processo encerra, pois é inútil para o ressarcimento dos credores (art. 39º do CIRE).

¹¹⁷ Este assunto está disposto no art. 97º, nº 1, al. c) do CIRE.

¹¹⁸ A primeira Assembleia de Credores, descrita no art. 156º do CIRE, tem a especialidade de ser uma assembleia exclusivamente dedicada à apreciação do relatório do AJ. No entanto apesar de o art. 156º delimitar os assuntos a discutir, o art. 224º nº 3 do mesmo código acrescenta mais algumas deliberações que podem ser tomadas nesta primeira assembleia de credores, nomeadamente a manutenção da administração corrente da entidade a cargo dos anteriores gestores.

2. Caso o tribunal nada decida sobre a manutenção da atividade, nem tenha atribuído a gestão provisória à anterior gestão:

- Neste segundo caso, o AJ fica logo com o encargo de apreender a contabilidade nos termos imperativos e incondicionais do art. 149º do CIRE, cabendo-lhe tomar ele a decisão de manter ou suspender a atividade comercial corrente do estabelecimento.

A expressão ‘apreender a contabilidade’ pode significar apenas formalmente escrever e conversar com o CC, esclarecendo e enfatizando que este agora passa a responder perante o AJ e mais ninguém, responsabilizando-o pelos documentos, com ou sem gestão atribuída ao devedor. Em contrapartida, nos art.s 102º, nº 4 e 110º do CIRE exige-se que o AJ assegure o pagamento das novas e posteriores remunerações do CC, a expensas da massa e com a mesma graduação da massa.

Portanto, por agora, as obrigações fiscais da empresa mantêm-se inalteradas, quer as declarativas quer as contabilísticas, e principalmente o atempado pagamento dos novos tributos, por novos factos tributários ocorridos após a declaração inicial da insolvência.

O art. 117º do CIRC atribui ao liquidatário¹¹⁹, o AJ a responsabilidade pelas obrigações fiscais. Portanto, mesmo que a anterior administração se mantenha a gerir, não poderá praticar atos de especial relevo sem o consentimento do AJ. Neste contexto, pagar a algum fornecedor, banco ou mesmo trabalhador, sem antes pagar impostos gerados pela massa, é um ato de especial relevo (nos termos do art. 161º, nº 2, al. g) do CIRE) que o AJ fiscaliza por forma a assegurar o cumprimento atempado destes tributos, ou colocando fim à gestão corrente, por manifesta incapacidade de pagar impostos correntes gerados após a declaração inicial de insolvência.

Ao terminar esta primeira etapa, a última obrigação dos AJ é a declaração de alterações, a comunicar à AT e à SS. Estipula o CIRE que nesta fase, ainda antes da Assembleia de Credores se pronunciar sobre a eventual continuação ou cessação da atividade, subsistem as obrigações declarativas e fiscais nos termos do art. 65º, nº 2 do CIRE, pois o nº 3 do mesmo artigo ainda não foi acionado pelo tribunal. Quanto a este assunto, o CIRC apenas dispensa a declaração dos atos sujeitos a registo conservador, pelo que, sendo a nomeação e o mandato do AJ sujeitos a registo, o AJ fica dispensado de comunicar à AT estas alterações, que seriam obrigatórias nos termos dos art.s 32º e 33º do CIVA e 117º e 118º do CIRC.

¹¹⁹ Este articulado refere-se ao liquidatário, ou seja, à pessoa que tem a função de liquidar, isto é, vender o património da empresa. Mas com as devidas adaptações linguísticas, percebe-se que estas funções e obrigações estão atribuídas ao AJ. Na mesma linha, a epígrafe do art. 180º do CPPT acaba de ser atualizada, em agosto de 2017, substituindo o termo “Liquidatário” por “AJ”.

No entanto, existem duas situações de onde podem emergir responsabilidades para o AJ:

1. Sendo a entidade insolvente um empresário, um cidadão ENI, ou mesmo uma qualquer organização irregular, o AJ não está dispensado da obrigação de proceder às devidas declarações de alterações, pois não existe outra forma de comunicar estas decisões à AT.
2. Por outro lado, o art. 65º, nº 3 do CIRE não permite evitar responsabilidades fiscais para o AJ. Mas nesta fase, este articulado ainda não começou a produzir qualquer efeito, visto não ter efeitos retroativos, e ainda não foi acionado, nem foi comunicado à AT.

6.2.2 Início da liquidação – 2º evento

Chegando o processo à Assembleia de Credores, caso o AJ se manifeste no sentido de que será difícil arrecadar para a massa insolvente pelo menos os 5 mil euros, a quantia legalmente necessária para pagar as custas do prosseguimento do processo, [art.39º CIRE] o tribunal deverá ordenar o fim do processo de insolvência nos termos do art. 232º do CIRE. Este é o momento apropriado para o AJ pedir ao tribunal que encerre a atividade pelo art. 65º, nº 3, do CIRE e que simultaneamente ordene o registo da sua sequente destituição na Cons.RC.

Se o processo avançar diretamente para a liquidação do estabelecimento comercial, é de recordar que, neste momento, já há muito a Cons.RC dissolveu a sociedade, tendo já comunicado aos serviços da AT que esta tinha iniciado a sua liquidação e indicado qual o seu novo gestor responsável pela empresa, o AJ. Cabe agora ao tribunal diligenciar no sentido de comunicar à Cons.RC que o processo foi encerrado e referir qual o valor dos bens encontrados, e se assim o entender pode ainda ordenar à AT a extinção fiscal da empresa, e ordenar o registo conservador do encerramento da liquidação.

De facto, a AT apenas pode legalmente extinguir uma empresa ¹²⁰ depois de alguém, reconhecidamente habilitado para tal, certificar a inexistência de mais bens da entidade, nos termos do art. 160º do CSC, através de uma de três formas:

- Os sócios em liquidação administrativa concretizada na Cons.RC;
- O liquidatário nomeado pela própria Cons.RC em liquidação oficiosa;
- O Tribunal comunica o resultado das diligências do AJ, no âmbito do processo de insolvência.

¹²⁰ O art. 160º do CSC determina que apenas após o registo conservador do fim da liquidação (venda) dos bens se considera a empresa extinta, com os respetivos efeitos fiscais, afetando também indiretamente a dissolução da sociedade caso esta ainda não tenha sido dissolvida por alguma anormalidade.

Assim, apenas depois de a entidade habilitada para tal ter certificado a ausência de bens da empresa, é que o serviço de finanças pode formalizar a extinção fiscal da empresa nos termos dos art.s 35º do CIVA, 112º do CIRS, e 118º, nº 7 do CIRC. Neste caso, terminam aqui as responsabilidades fiscais do AJ, sem efeitos retroativos.

No entanto, caso o processo prossiga sem ser determinada a extinção por insuficiência da massa, regressam as duas situações anteriores e equivalentes descritas no ponto anterior:

- os credores decidam apreciar qualquer tipo de plano de viabilização;
- os credores decidam avançar para a liquidação, sem apreciar mais planos (art. 207º do CIRE).

No caso de se manter a administração pelos anteriores devedores, continua a mesma situação prevista no ponto anterior. Resumidamente, mantém-se a obrigação dos gestores pagarem os novos impostos atempadamente, e mantém-se a responsabilidade do AJ em garantir que o CC é pago atempadamente e o dever do AJ fiscalizar que nada mais é pago antes de serem atempadamente pagos os novos impostos referentes a novos factos tributários, impostos estes da inteira responsabilidade da massa.

Mas por vezes o processo não segue diretamente para liquidação. De facto, o início da liquidação não significa o encerramento da atividade. Os credores podem aprovar um plano de insolvência¹²¹ (distinto da recuperação) que preveja a longo prazo a liquidação, mas que a curto prazo preveja continuar a vender os *stocks*, consumir a matéria-prima ou terminar obras e contratos delimitando quaisquer indemnizações contratualmente previstas, por forma a maximizar a massa a ratear, ou reduzir os prejuízos dos credores.

Portanto, o art. 65º, nº 3 do CIRE apenas é acionado depois de os credores, além de decidirem avançar para a liquidação da empresa, decidirem também encerrar imediatamente a atividade corrente do estabelecimento. Só neste caso (habitual¹²²) terminam imediatamente as obrigações declarativas e fiscais da entidade insolvente. Mas chama-se a atenção para o facto de se manterem as obrigações tributárias da massa insolvente, como se verá no próximo ponto. Portanto, se os credores decidirem manter a atividade provisoriamente para apreciar um qualquer plano, ou para terminar obras e trabalhos em curso, as responsabilidades declarativas e fiscais do AJ mantêm-se, nos termos do art. 65º, nº 2 do CIRE e 110º do CIRC.

Mas, caso os credores aprovem um plano de insolvência, decidindo manter a empresa em funcionamento durante a sua liquidação, por forma a esgotar *stocks* e terminar obras e evitar o acionamento de garantias, sem o imediato encerramento da atividade, aumentam as responsabilidades

¹²¹ O plano de insolvência destina-se a encerrar o estabelecimento de forma controlada (art. 192º, nº 2 vs nº3, do CIRE).

¹²² Isto acontece com frequência, mas não é obrigatório que assim seja. O plano de insolvência destina-se precisamente a prolongar a atividade comercial corrente do estabelecimento, por forma a reduzir os prejuízos dos credores.

do AJ ¹²³, e as obrigações dos anteriores gestores terminam com a aprovação desse plano com vista à liquidação ordeira do estabelecimento.

Desta forma os anteriores gestores podem mesmo pedir a demissão assim que entregarem as contas até esta data, o IVA e o IRC reportados ao período entre as últimas contas “normais”. Este encerramento intermédio reporta-se à data em que os credores, reunidos na sua assembleia, decidem avançar para a liquidação.

É de enfatizar que a partir de agora o AJ está sozinho na administração da entidade insolvente, ainda que podendo ser assessorado por quem quiser, mas com a responsabilidade plena e pessoal pela sua gestão. É, assim, nesta situação, o responsável máximo e único pela fiscalidade da empresa enquanto o estabelecimento continuar em atividade comercial corrente, até à formalização da devida e necessária comunicação da cessação da atividade corrente.

Cabe salientar que os credores podem deliberar implementar um plano de insolvência¹²⁴, mantendo o AJ em gestão corrente contra a sua vontade, fixando assim as potenciais responsabilidades fiscais do AJ. Mas também é de referir que o magistério da administração de insolvências é voluntário, pelo que se o AJ não concordar com o rumo das soberanas decisões dos credores, não se pode opor, mas tem fundamento para pedir a sua renúncia ao mandato.

Os credores na sua assembleia podem sempre encontrar alguém que aceite o mandato de implementar o plano de insolvência que os credores votaram, ou podem modificar os termos do mandato. Não podem é decidir sobre as implícitas implicações fiscais dos seus planos de insolvência, pois estão sempre limitados pelo art. 30º, nº 3 da LGT, que refere explicitamente os planos do CIRE.

Terminada esta fase de implementação do plano de insolvência, deve o AJ proceder ao encerramento da atividade comercial corrente e inicia-se então a segunda fase da liquidação do ativo não corrente (equipamentos, edifícios, etc.) e restantes ativos não afetos à exploração. .

No entanto, subsistem outros problemas potenciais que extravasam o delimitado âmbito desta dissertação. De facto, agora pode emergir da contabilidade um enorme imposto em sede de IRC, nos termos do art. 19º do CIRC, nos casos raros de empresas que se mantêm a trabalhar até acabar as obras plurianuais em curso (Pinto J. A., 2004, p. 17).

No entanto, este imposto (IRC) pode ser mitigado quando se deixa de avaliar os ativos segundo o princípio contabilístico da continuidade, como defende o ROC Pedro Carvalho(2013, p. 20). O

¹²³ Esta situação é ainda rara, mas cada vez mais comum, pois é a solução determinada no art. 1º, nº 1 do CIRE.

¹²⁴ Não se refere ao plano de recuperação do art. 192º, nº 3 do CIRE mas sim ao plano de insolvência dos art.s 1º, nº1, e 192, nº1 do CIRE.

princípio da continuidade deixa de se aplicar a partir do momento que se antecipa a possibilidade de uma insolvência (Silva, 2015, p. 17)¹²⁵.

6.2.3 Decisão de cessar a atividade do estabelecimento – 3º evento

Como já se referiu, a decisão de cessar a atividade do estabelecimento pode ser dos credores ou do AJ, e pode acontecer nas seguintes situações:

- Caso a Assembleia de Credores (art. 156º, nº 2 do CIRE) delibere não continuar a apreciar planos de viabilização e decida avançar logo para a liquidação (art. 207º do CIRE), e seja emitida a sentença de cessação da administração pelo devedor prevista no art. 228º do CIRE;
- Quando o AJ terminar a execução de um plano de insolvência compreendendo a venda dos *stocks* e cumprimento dos contratos pelos quais a empresa é responsável;
- Quando o AJ decidir encerrar a atividade comercial corrente do estabelecimento, sem a oposição da Comissão de Credores.

Este é o momento previsto e descrito no art. 65º, nº 3 do CIRE, a partir do qual cessam as obrigações declarativas e fiscais da entidade pela qual o AJ é responsável, conforme ao SNC e à legislação fiscal. Nasce agora as responsabilidades declarativas e fiscais da massa insolvente, nos termos descritos e delimitados pelo estatuído no art. 62º do CIRE.

Esta alteração nas responsabilidades implementa-se de duas formas:

- Quando o tribunal comunica ao serviço de finanças o fim da atividade comercial corrente, nos termos do art. 65º, nº 3 do CIRE;
- Entregando o AJ e o CC as declarações de alterações previstas e descritas nos, também já referidos, art.s 33º e ss. do CIVA, 112º e ss. do CIRS e 117º e ss. do CIRC.

De facto, a cessação da atividade comercial corrente não pode ser concretizada implicitamente pelo n.º 7 do art. 118.º do CIRC e o n.º 3 do art. 32.º do CIVA, pois esta decisão de encerrar a atividade comercial corrente do estabelecimento não é um ato sujeito a registo conservador.

É de alertar que o art. 65º, nº 3 do CIRE não acontece, não é invocado de forma automática. Só a comunicação à AT faz alterar as responsabilidades dos AJ (art. 62º do CIRE). Portanto, comunicar é

¹²⁵ Para efeitos da contabilidade, as entidades são consideradas como empreendimentos em andamento (*going concern*). Depois de ser conhecida uma declaração de insolvência, os seus ativos serão avaliados pelo valor que se estima obter se fossem vendidas como estão, no estado em que se encontram, em leilão judicial. Já não serão mais avaliados de acordo com a potencialidade que têm de gerar benefícios futuros para a empresa, na continuidade das suas operações.

a palavra-chave deste articulado 65º, nº 3 do CIRE. Só a comunicação à AT protege o AJ e só após a data da comunicação em diante, sem efeitos retroativos.

A partir deste momento está o AJ obrigado às responsabilidades declarativas previstas nos art.s 61º e ss. do CIRE, que se resumem à prestação de contas ao tribunal e aos credores na forma de conta corrente, discriminando as receitas e as despesas (art. 62, nº 3 do CIRE), e ao pagamento dos impostos despoletados por factos tributários que o AJ decidir e implementar durante o decorrer da sua administração da agora chamada massa insolvente.

Nesta segunda fase da liquidação, que ora começa, espera-se que o AJ venda os equipamentos e edifícios e outro património da empresa, produtivo ou detido para venda. O AJ deverá sempre dar prioridade à venda global da empresa com o respetivo estabelecimento em funcionamento nos termos do art. 162º do CIRE ou à simples venda do estabelecimento nos termos do art. 199º do CIRE.

Vendendo o estabelecimento sem a estrutura empresarial, extingue-se a antiga entidade fiscal em conformidade com o art. 199º do CIRE. Em ambos os casos o art. 3º, nº 4 do CIVA dispensa o pagamento de IVA, sendo este um benefício fiscal à disposição de qualquer vendedor de um negócio em funcionamento, e não exclusivo do processo de insolvência.

Repare-se que a dispensa de IVA implica o pagamento dos 5% de Imposto do Selo (IS) pelo trespasse se esta venda for decidida apenas pelo AJ¹²⁶. De facto, o art. 269º, al. e) do CIRE apenas dispensa o IS sobre o trespasse se a decisão for dos credores no contexto da aprovação e sequente homologação de um plano de insolvência destinado à liquidação (art. 1º, nº 1 do CIRE), conforme se infirma no ofício circulado da AT, de 8/7/2010 no Pc 634/2008

Caso o AJ não consiga vender o património da empresa de forma global, poderá então vender os equipamentos peça a peça, em conformidade com o processo executivo descrito nos art.s 824º e 825º do novo CPC, *ex vi* art. 164º, nº 4 do CIRE. Neste caso, deverá o AJ fazer a declaração fiscal P2 referente ao IVA das vendas que realizou ao serviço da massa insolvente. A declaração fiscal P2 deverá ser entregue no respetivo serviço de finanças, pagando de imediato com os fundos da conta da massa. A falta deste pagamento é da inteira responsabilidade pessoal do AJ, pois foi ele que decidiu e concretizou a venda e recebeu a liquidez, poderes estes que coincidem com o conceito de “administrador” definido nos termos e para os efeitos do art. 6º do CIRE.

Concluídas as vendas, cabe agora ao AJ estimar a existência de potenciais mais-valias contabilísticas obtidas pela entidade insolvente. De facto, se o património vendido estiver sujeito a registo conservatório, é fácil à administração fiscal apurar as mais-valias que o AJ, só tem conhecimento se

¹²⁶ CIS, art.s 2º, nº 1, al. h) e 3º, nº 3, al. s); Tabela Geral do IS, verba 27.1 da Lei n.º 26/2003, de 30 de julho, art. 68º.

pedir e obter acesso a esta informação no serviço de Finanças. O cálculo das mais valias depende do anterior valor contabilístico dos bens, que a AT conhece, mas que sem contabilidade atualizada e disponível o AJ geralmente desconhece. Acresce que a AT tem cinco anos para liquidar (calcular) estas mais-valias e exigi-las à massa ou ao AJ pessoalmente, por reversão¹²⁷, conforme claramente prescreve Menezes Leitão (2015, p. 13), onde defende a plena responsabilização fiscal do AJ.

No caso de os insolventes serem pessoas singulares que construíram uma casa em terrenos nunca registados nem valorizados fiscalmente, a mais-valia pode corresponder praticamente ao valor da venda, e tributada à taxa máxima de IRS em vigor, que incidirá sobre 50% da mais-valia imobiliária (art.s 10º e 43º do CIRS). A responsabilidade tributária com esta venda é da massa, pois foi em proveito da massa e por decisão dos credores que a venda se realizou. Mas o executor foi o AJ, que é assim o responsável fiscal máximo por este facto tributário novo¹²⁸ que ocorre após a declaração de insolvência e após o início da liquidação.

Portanto, convém que o AJ solicite sempre parecer vinculativo à AT antes de proceder ao rateio dos fundos disponíveis na massa insolvente, sob pena de a AT nos cinco anos seguintes poder fazer uma inspeção ao IRS do insolvente e responsabilizar o AJ. De facto o AJ, enquanto gestor *de facto*, é quem vende o património, recebe a liquidez e reparte o produto da venda, pelo que é quem é responsável por liquidar e pagar os impostos desta venda.

No caso de grandes empresas com elevados montantes de impostos, a manutenção da contabilidade em ordem e em dia até à decisão de encerrar a atividade comercial corrente, permite evitar qualquer motivação para a AT proceder à liquidação de IRC e IVA por métodos indiretos, nos termos dos art.s 87º a 89º da LGT¹²⁹. De facto, enquanto existir atividade comercial corrente, é legítimo à AT recorrer aos métodos indiretos, pelo que nestes casos, em que o AJ assegura a gestão corrente até ao encerramento da atividade e da liquidação, existe uma potencial responsabilidade do AJ pelos ganhos em IRC.

6.2.4 Findar a liquidação da massa - 4º evento

Iniciada esta fase de liquidação da massa da insolvente, todos os impostos cujos factos constitutivos resultem da atividade de liquidação do património deverão ser atempadamente pagos pelo AJ, não esquecendo o IS sobre os trespasses, mas não só, incluindo também os impostos sobre o património

¹²⁷ O AJ apenas pode ser revertido até ao máximo de dois anos após o encerramento do processo (art. 59º, nº 5 do CIRE).

¹²⁸ Neste sentido decidiu o TR do Porto no processo 8729/12.4TBVNG-G.P1, de 02-07-2015.

¹²⁹ Só depois de registada e comunicada esta decisão nos termos do art. 65, nº 3 do CIRE, é que a jurisprudência entende que já não é lícito à AT a utilização dos métodos indiretos previstos no art. 87º e ss. da LGT, conforme acórdão do STA de 02-07-2014, no Processo n.º 01431/13. Este tema foi abordado no capítulo 5.

(e.g. IUC, IMI), as derramas municipais e outras taxas municipais sobre os imóveis¹³⁰ que resultam do simples decorrer do tempo em que a massa ainda é a proprietária ou usufrutuária dos bens. Estes impostos e taxas também são da responsabilidade da massa, podendo o AJ ser eventualmente responsabilizável pessoalmente.

Nesta altura¹³¹, o AJ deverá entregar as contas ao tribunal, que neste caso são as contas da massa¹³². Estas contas poderão ser apresentadas na modalidade de conta corrente com a “receita e a despesa”, conforme descrito no art. 62º, nº 3 do CIRE, devendo descrever os valores resultantes das vendas do património, e as despesas, incluindo os impostos em que a massa incorreu enquanto processava as vendas dos bens da massa.

Posto isto, o AJ pode emitir a declaração de inexistência de mais bens ou património conhecido, podendo assim o tribunal declarar finda a fase da liquidação, nos termos do art. 230º, nº 1 do CIRE, bem como o fim da administração pelo AJ, comunicando estes factos à respetiva Cons.RC para os efeitos de prestação de contas previstos no art. 20º do RJDLEC, em cumprimento do estipulado no art. 38º, nº 2, al. b) do CIRE.

Agora, na posse da comunicação do AJ, o tribunal pode comunicar à CRC que a liquidação da sociedade está encerrada nos termos previstos no art. 24º, nº 6, do RJDLEC, a qual seguidamente poderá proceder a este registo no respetivo cadastro da entidade.

No que diz respeito à responsabilidade fiscal do AJ, este último ato previsto no referido art. 24º, nº 6 do RJDLEC é fundamental, pois é apenas neste momento que a empresa e a sua massa insolvente podem ser declaradas fiscalmente extintas, terminando todas e quaisquer futuras obrigações fiscais da massa, bem como quaisquer novas responsabilidades fiscais do AJ.

Cabe agora à Cons.RC a comunicação do facto fiscalmente relevante, o fim da liquidação (venda) a diversas entidades, entre as quais a AT e a SS, identificadas claramente no art. 26º do RJDLEC.

De agora em diante a única responsabilidade fiscal do AJ é sobre o correto apuramento do rateio e o respeito pelas garantias e privilégios do Estado (AT e SS), conforme sentença de graduação de créditos, e com as cautelas previstas no art. 180º do CIRE, retendo valores por forma a acautelar qualquer eventual responsabilidade fiscal latente ainda não reconhecida.

¹³⁰ Por exemplo, o imposto sobre as infraestruturas de esgotos é precípua do imóvel, pelo que mesmo que não reclamado num processo de insolvência continua a ter de ser pago pelo usufrutuário do edifício, neste caso a massa insolvente.

¹³¹ Ou antes, se o tribunal ou a comissão de credores o solicitarem, nos termos do art. 62º do CIRE.

¹³² O AJ apresenta ao tribunal dois tipos de contas:

- 1- As contas da massa insolvente nos termos do art. 62º do CIRE;
- 2- As suas contas pessoais com a sua remuneração e despesas incorridas enquanto ao serviço da massa, segundo o art. 60º do CIRE.

As contas pessoais são depois de aprovadas pelo Juiz e Credores, incluídas nas contas da massa.

6.2.5 Extinção fiscal da entidade – 5º evento

Declarado pelo tribunal e registado na Cons.RC o importante facto tributário que é o fim da liquidação, compete à Cons.RC proceder à comunicação ao serviço de finanças de que a sociedade está dissolvida, os bens da empresa já estão liquidados e as contas do estabelecimento já estão entregues, preenchendo-se assim a plenitude do art. 26º do RDLEC.

Conforme estipula o CSC no seu art. 160º, estes registos são a base da extinção da empresa, com os concomitantes efeitos fiscais, efeitos estes de extinção automática e oficiosa, não carecendo de qualquer comunicação à AT nos termos do art. 118, nº 7 do CIRC. Só agora pode e deve o serviço de finanças proceder à extinção fiscal da empresa.

De facto, mesmo que o serviço de finanças já tivesse tido conhecimento, factual e prático, de que a empresa já não tem atividade, não pode nunca ser o serviço de finanças por sua iniciativa a extinguir fiscalmente a empresa. O art. 83º do CPPT determina a separação de poderes, limitando a AT a apenas poder pedir a terceira entidade, ao MP ou à Cons.RC (art. 5º do RJDLEC), que dissolvam e liquidem a empresa ou a entidade comercial. Uma vez que é comum haver atrasos nestas comunicações, as multas podem acumular-se, e neste caso deverá o AJ diligenciar pela sua anulação com referência à data da sentença judicial que deliberou e formalizou o “fim da liquidação”, e não com referência à data do efetivo registo conservador da aludida sentença.

Neste contexto destaca-se um pormenor relevante que pode acarretar responsabilidades fiscais para o AJ. No caso de o processo terminar por insuficiência da massa, a empresa continua a existir na Cons.RC como estando *ad aeternum* em liquidação. Nesta fase, na sentença que determina o fim do processo de insolvência por insuficiência da massa, é recomendável, não é obrigatório, que o juiz comunique à Cons.RC o fim do mandato do AJ ou a sua destituição. Mas sem esta comunicação o AJ continuará registado na Cons.RC a acumular responsabilidades pelas coimas decorrentes da falta de entrega das seguintes declarações fiscais que continuam a acumular faltas.

De facto, quando um processo encerra por insuficiência da massa, o CIRE apenas determina que o tribunal deverá proceder à comunicação à Cons.RC, sendo que a comunicação da extinção da entidade à AT nos termos do art. 65º, nº 3 do CIRE é facultativa, com a agravante de que a destituição do AJ não está prevista em nenhum código e apenas pode ser ordenada pelo tribunal. O parecer do Conselho Consultivo do Instituto de Registos e Notariado (CC-IRN, 2014) de 18/11/2014, referente ao processo 35/2014 STJ-CC, esclarece claramente este assunto.

6.3 As variantes do processo padrão

Expõe-se o caminho principal de um processo de insolvência e todos os aspetos relevantes para a responsabilidade fiscal do AJ. Mas as responsabilidades do AJ não se ficam por aqui, como se depreende do estudo de Marta Neto (2014). Portanto, cumpre-se agora a necessidade de adaptar a teoria descrita à prática real das diversas situações que acontecem no dia-a-dia do AJ. Neste subcapítulo aborda-se as variantes mais comuns do percurso principal, a fim de identificar quando ocorrem esses cinco eventos fiscalmente relevantes para a responsabilidade fiscal do AJ.

6.3.1 As insolvências limitadas

No caso de a insolvência ser *ab initio* declarada como tendo carácter limitado, as responsabilidades fiscais do AJ estão geralmente bem delimitadas, principalmente desde que, em 2012, o art. 65º do CIRE foi integralmente revisto e complementado com os atuais n.ºs 2 e 3.

Em ambas as situações, descritas nos art.s 39º e 232º do CIRE, a inexistência de massa suficiente leva o tribunal a decretar findo o processo, pelo que o percurso principal é radicalmente abreviado.

Mas as responsabilidades latentes em ambos os casos são muito distintas.

No caso descrito no art. 39º do CIRE, o AJ nem chega a ser nomeado nem a tomar posse, nem é registado na conservatória como AI, e principalmente não pratica nenhum ato de gestão, sendo apenas chamado a verificar o alegado pelo devedor, e a eventual qualificação da insolvência, nos termos do art. 186º do CIRE.

Neste caso todos os cinco eventos ocorrem simultaneamente, devendo a entidade ser imediatamente extinta no serviço de finanças, assim que o tribunal decretar os efeitos do art. 65º, n.º 3 do CIRE.

Já no caso de insolvência de carácter limitado descrito no art. 232º do CIRE, o processo começa geralmente com o pedido de apresentação de um plano de recuperação, conforme ao art. 192º, n.º 3, e o necessário pedido de gestão pelo devedor, nos termos do art. 224º, todos do CIRE.

No entanto, caso não sejam aprovados planos, e só mais tarde se venha a verificar que não existe ativo suficiente para pagar as custas do processo, a insolvência será terminada nos termos dos art.s 232º e 234º do CIRE. Neste caso, a empresa terá estado em gestão corrente pelo menos até à apresentação do relatório do AJ logo na primeira Assembleia de Credores, ou pode mesmo ter estado em gestão corrente pelo devedor mais tempo até os credores desistirem de aprovar um qualquer plano de recuperação, nos termos do art. 207º do CIRE.

Neste caso, as responsabilidades acumuladas ao longo deste processo têm de ser respeitadas e avaliadas pelo AJ, pois o encerramento do processo e a invocação do art. 65º, n.º 3 do CIRE apenas

produz efeitos desta data em diante, mantendo-se aquiescentes as responsabilidades acumuladas até à data em que os credores decidem cessar a atividade corrente da empresa.

Durante esta fase o AJ deverá estar atento às responsabilidades fiscais da empresa que supervisiona, conforme o art. 161º do CIRE, e deverá alertar o tribunal para os eventuais incumprimentos fiscais, nos termos do art. 226º do CIRE.

6.3.2 Os planos e a responsabilidade do AJ

A expressão “gestão pelo devedor” descreve a situação em que a empresa está a ser gerida pelos anteriores gestores (art. 81º do CIRE *à contrario*), estando apenas controlada e supervisionada pelo AJ, sempre na plenitude do seu dever de intervenção em todas as situações previstas no art. 161º do CIRE e do dever de supervisão e reporte ativo e preemptivo, conforme o art. 226º, nº 1 do CIRE.

Existem duas situações distintas para a empresa e para os credores, mas com idêntica responsabilização do AJ, pela supervisão fiscal:

- a) As responsabilidades que simplesmente decorrem de a empresa estar em gestão corrente durante um PER, nos termos do art.17º-E do CIRE.
- b) Após a apresentação voluntária à insolvência, com pedido de gestão pelo devedor nos termos dos art.s 224º e 226º, nº 7, do CIRE.

Não se incluem neste tipo de responsabilização, decorrente da supervisão, outras situações que são distintas nas responsabilidades diretas que aportam ao AJ:

- a) A situação prevista no art. 31º, na qual o AJ assume a gestão e responsabilidade pessoalmente nas suas mãos, não supervisionando ninguém, pois todos os outros gestores foram suspensos das suas funções.
- b) A fiscalização pela supervisão referente à gestão controlada durante os três anos iniciais após a aprovação de um qualquer plano de insolvência, nos termos do art. 220º do CIRE.

Estes dois últimos pontos serão abordados adiante.

6.3.2.1 Responsabilidades durante o PER e no (novo) PEAP¹³³

Neste caso, aparentemente, a responsabilidade do AJP é única e apenas restrita à condução das negociações e ao implementar das votações conducentes à avaliação do plano.

No entanto, esta visão simplista esbarra no facto de o art. 17º-E, nº 2 e art. 222º-E, nº 2, do CIRE limitar os anteriores gestores a uma gestão corrente, remetendo para o art. 161º a lista de atos relevantes vedados aos gestores sem a autorização escrita do AJP.

Portanto, o pagamento de qualquer verba, por exemplo, salários de valor superior a 10 mil euros, está vedada sem a autorização expressa e escrita do AJP, que é assim responsabilizável pela supervisão proativa da gestão corrente dos gestores.

Num processo de recuperação em que é declarado o estado de insolvência, os privilégios creditórios do Estado extinguem-se. Ao contrário, num PER e no PEAP, os privilégios creditórios do Estado mantêm-se intocados, pelo que a entidade em causa mantém a obrigação de pagar todos os impostos de forma atempada.

Nesta situação, o AJP deverá exercer o seu dever e poder de supervisão, verificando se todos os impostos correntes são pagos nas datas devidas, incluindo aqueles cujos factos tributários ocorreram antes do início do PER (e do PEAP), mas só se encontram a pagamento depois de este ter tido início.

Ou seja, apenas estão suspensos pagamentos de impostos cujo facto tributário e data de pagamento tenham ocorrido ambos antes da declaração inicial de abertura do PER (e do PEAP). De facto, nos termos do art. 180º, nº 6 do CPPT, a AT e a SS apenas reclamam estes, e apenas estes concorrem para o plano. Relativamente aos tributos cujo facto tributário seja anterior ao início do processo e que ainda não se tivessem constituído em mora à data do início do PER (e do PEAP), devem prosseguir as diligências de cobrança coerciva da AT e da SS, nos termos do art. 180º, nº 6 do CPPT.

Acresce que na prática, e legitimamente, a AT e a SS se recusavam a aprovar qualquer plano de uma entidade que não consiga pagar os impostos correntes, quando com um PER ou PEAP conseguiu suspender todos os pagamentos a fornecedores e bancos. De facto, uma ostensiva incapacidade de pagar impostos correntes apenas pode decorrer de uma total inviabilidade económica ou de um desvio de fundos para outros fins que o AJP deveria verificar no exercício do seu mandato, nos termos do art. 161º, *ex vi* 17º-E, nº 2 (e art. 222º-E, nº 2 para o PEAP), todos do CIRE. No entanto, a revisão do CPPT, ocorrida em agosto de 2017, nos termos do art. 196º, nº 7, permite que os impostos devidos

¹³³ A recente alteração do CIRE, separa as entidades que o art. 6º classifica como empresas, e às quais se aplica o PER, de todas as outras entidades, comerciais ou simples pessoas, às quais se aplica o PEAP.

no decorrer das tentativas de viabilização, referentes a factos tributários anteriores ao início do processo, sejam incluídos no plano de viabilização, arredando assim a responsabilidade do AJ por impostos vencidos durante o seu mandato, mas que na realidade se reportavam a um facto tributário anterior ao início do seu mandato.

Assim, o AJ apenas poderá ser fiscalmente responsabilizado por tributos cujo facto tributário ocorra na vigência do processo, e a data limite de pagamento regular termine ainda na vigência do mesmo processo, e ainda assim como a responsabilidade é pela supervisão só será responsável se não determinar o fim imediato do PER (ou do PEAP), nos termos do art. 17º-G (ou art. 222º-G) do CIRE, por via de uma comunicação ao tribunal onde reporte os atrasos verificados, como defende João Labaredas (2015, p. 818).

6.3.2.2 Quando a administração corrente cabe ao devedor

Quando a administração corrente cabe ao devedor, depois de declarada a insolvência, mas enquanto se espera pela eventual aprovação de um qualquer plano de viabilização, os arts 224º, e 81º *a contrario*, todos do CIRE, preveem que a empresa se mantenha em funcionamento. No entanto, o AJ é imediatamente registado na Cons.RC com as funções e plenos poderes de AI¹³⁴. Mas o art. 226º do CIRE determina as obrigações de supervisão do AJ nomeado, invocando o art. 161º do CIRE pela epígrafe, artigo este que delimita taxativamente o poder dos anteriores gestores, que devem consultar o AI para praticar atos de especial relevo, nomeadamente qualquer pagamento superior a 10 mil euros.

Deste modo, durante a gestão pelo devedor, pelo art. 81º do CIRE *a contrario*, o AJ está especialmente obrigado a garantir a continuidade da contabilidade e a remuneração do seu CC (art. 102º, nº 4 do CIRE), bem como a garantir a devida prioridade dos pagamentos de novas dívidas fiscais correntes, que são dívidas da massa (art. 172º do CIRE).

Tal como no PER, numa insolvência com ou sem plano de recuperação, a AT e a SS apenas reclamam créditos vencidos antes da declaração do estado de insolvência (art. 180º, nº 6 do CPPT). As dívidas ainda não vencidas podem e devem ser incluídas num plano apresentado, nem que seja de forma condicional. Se não for apresentado plano, a AT e a SS irão fazer reclamação ulterior de créditos, se ainda forem a tempo, pelo que o AJ deverá planear o rateio contando com estes impostos, que estarão a ser reclamados em processos autónomos.

¹³⁴ Durante o PER a responsabilidade do AJ pela fiscalização é idêntica à que tem durante um plano de recuperação, com a ênfase de que as defesas legais proporcionadas pelo art. 26º da LGT ainda não existem, porque em PER não foi decretada a insolvência.

É de salientar que, com a revisão do CPPT, produzida pela Lei nº 100/2017, de 23 de agosto, o art. 196º, nº 7 indica que os impostos da transição¹³⁵ podem ser incluídos num plano de viabilização. Acresce que estes impostos têm um privilégio mobiliário geral, que se mantém vivo mesmo com a declaração de insolvência, mas que tem de ser reclamado para ser atendido.

6.3.2.3 Em gestão plena nos termos do art. 31º do CIRE

Quando algum credor alegue, prove e faça nexo de causalidade de que a gestão do devedor está a preparar uma insolvência com dolo, ou mesmo a cometer crimes, o tribunal nomeia um AJ com plenos poderes de gestão em substituição imediata da anterior gestão.

Mas a decisão final está nas mãos dos credores, que apenas se reúnem no mínimo passados 45 dias. Até lá a anterior gestão está afastada da empresa, cabendo ao AJ manter a gestão corrente até que os credores decidam o que fazer com a empresa apenas após se reunirem em Assembleia de Credores, regularmente convocada num prazo mínimo de 45 dias, nos termos do art. 36º do CIRE.

Nesta fase, o AJ é totalmente responsável pela fiscalidade da empresa presente e passada, devendo, nos termos do art. 24º, nº 1, al. a) da LGT, pagar atempadamente os impostos por factos tributários anteriores à decisão do art. 31º do CIRE, que o nomeou, sempre dentro das datas limites de pagamento (Martins L. , 2016, p. 194).

Portanto, nesta fase o AJ é tão responsável fiscalmente como qualquer outro gestor, pelo que, a capacidade de o estabelecimento pagar os tributos correntes nas datas limite é determinante para a decisão de encerrar o estabelecimento antes de a Assembleia de Credores deliberar.

6.3.2.4 Em supervisão após a aprovação e homologação de um plano

Após uma qualquer medida de viabilização da empresa ter sido proposta, aprovada pelos credores e homologada pelo tribunal, o AJ pode e deve ser convidado pelos credores a fazer o acompanhamento da gestão da empresa em recuperação, se aceitar estas funções. Nesta fase, apenas o primeiro acontecimento ocorreu, a declaração inicial de insolvência, não tendo sido determinado o segundo evento, o início da liquidação, nem nenhum dos eventos seguintes.

Neste caso, descrito no art. 220º do CIRE sob a epígrafe de “Fiscalização”, as obrigações perante os credores são genéricas, mas especiais perante a AT e a SS. De facto, o AJ, além de participar no

¹³⁵ Impostos de transição são aqueles cujo facto tributário é anterior à declaração de insolvência mas em que a data limite de pagamento ocorre após a declaração inicial do estado de insolvência, declarada e registada nos termos dos art.s 36º e 37º do CIRE.

relatório de gestão anual, deverá atempadamente alertar os credores e o tribunal para as expectativas de a empresa voltar a incumprir, nomeadamente em matéria fiscal, pois é um membro de um órgão de fiscalização com as obrigações e consequências descritas no art. 24º, nº 2 da LGT.

Acresce que, além das obrigações previstas no CIRE, subsistem as obrigações descritas no CSC, e restante legislação sobre o reporte dos gestores não executivos, que apenas desempenhem funções de supervisão.

No âmbito destas funções de supervisão, posteriormente à aprovação e homologação dos planos de viabilização, cabe ao AJ fiscalizar e reportar ao tribunal incumprimentos, mesmo que potenciais. Mas as obrigações do AJ não se limitam ao CIRE.

De facto, a LGT, no seu art. 24º, nº 2, determina que os membros de um órgão de fiscalização de uma empresa são responsabilizáveis se incumprirem o seu dever de reportar atempadamente. Portanto, cabe ao AJ no seu relatório periódico reportar todas as dívidas vencidas para com o setor público, incluindo as dívidas para com a SS como explícita o art. 210º, nº 1 do CRCSPSS¹³⁶.

Neste sentido, o art. 226º, nº 6 do CIRE confere ao AJ o poder de consultar a contabilidade e o dever de reportar qualquer irregularidade, conforme descreve João Labaredas (2015, p. 818).

Percebe-se que, em linha com o art. 24º, nº 2 da LGT, as obrigações de reportar do AJ são comparáveis às obrigações de um ROC¹³⁷, sendo as consequências fiscais da negligência idênticas às de um ROC, conforme descreve a OROC em parecer emitido (OROC, 2005). Apesar de nesta situação o ónus da prova da eventual responsabilidade fiscal do AJ ser inteiramente da AT e da SS, o facto é que o AJ será responsabilizável se deixar “passar em branco” dívidas fiscais em falta, sem reportá-las atempadamente.

É de salientar a importância da palavra atempadamente, pois o art. 226º do CIRE explicitamente prevê que não se deverá esperar pela apresentação anual de contas nem pelo relatório de gestão exigido pelo art. 65º do CSC.

Apesar de numa insolvência o caminho ser sempre uma incógnita ditada pela vontade soberana da maioria dos credores, existe sempre uma responsabilidade latente do AJ por uma supervisão, qualquer que seja o caminho escolhido pela Assembleia de Credores.

¹³⁶ Nos termos do art. 210º, nº 1, o relatório de apreciação anual da situação das empresas privadas, públicas ou cooperativas deve indicar o valor da dívida vencida, caso exista.

¹³⁷ Segundo a Comissão Técnica dos Impostos da OROC, “Para que se verifique uma situação de responsabilidade civil, subsidiária ou não, é necessário que exista um facto ilícito que se traduz, na responsabilidade ora em apreço, no incumprimento das suas funções de fiscalização” (OROC, 2005).

6.4 A potencial responsabilização

Introduzem-se agora as situações em que o AJ é responsabilizável por atos praticados por outros, mas que ele deverá monitorizar, acompanhar, fiscalizar e mesmo reportar quando necessário, nos termos do art. 226º, nº 1 no contexto do art. 161º, do CIRE como defende João Labaredas (2015, p. 817).

Além das responsabilidades que resultam dos atos praticados pelo AJ, existem outros acontecimentos secundários que geralmente não resultam da ação direta do AJ, mas sim de atos aparentemente passivos e inócuos, praticados pelos restantes intervenientes num processo de insolvência, e sobre os quais o AJ tem um limitado conhecimento e uma ainda menor capacidade de intervenção, mas aos quais deverá estar atento. Ao AJ cabem responsabilidades de supervisão durante a gestão corrente pelo devedor, em PER e PEAP (art.17º-E e 222º-E do CIRE) ou em plano de recuperação (art. 226º do CIRE), responsabilidades descritas no art. 161º do CIRE e art. 24º, nº 2 da LGT.

Desta forma, ao AJ pode ser imputada *culpa in vigiando*, nos termos do art. 59º do CIRE. No âmbito desta dissertação, esta culpa circunscreve-se à fiscalização do pagamento atempado dos impostos correntes, como explica Luís Martins (2016, pp. 267-268).

A concretização da responsabilização do AJ acarreta a sua reversão fiscal, tal como seria revertido qualquer outro gestor, conforme descreve Costa (2013)¹³⁸, numa perspetiva da AT.

6.5 Nota conclusiva

Depois de se ter analisado, em capítulos prévios, a legislação relevante para o tema desta dissertação, neste descreve-se como essa legislação é aplicável ao longo de um processo de insolvência *standard*, longo e completo, com todos os eventos possíveis, para depois se poder explicar também para as formas mais simplificadas, como são as insolvências limitadas.

Ao longo deste capítulo exploraram-se os cinco eventos e as respetivas responsabilidades fiscais com as quais o AJ se vai deparando, bem como algumas das situações em que poderá ser responsabilizável pela supervisão.

Fica assim mais claro como, ao longo de um processo de insolvência, com ou sem viabilização, o AJ pode ser diretamente responsável fiscal por atos próprios, ou ser simplesmente responsabilizável por fiscalizar as ações dos anteriores gestores quando estes se mantenham em gestão corrente.

¹³⁸ O trabalho desta autora sobre “A reversão fiscal” tem a peculiaridade de aportar a visão interna da AT sobre as reversões (Costa, 2013).

7 AS PRÁTICAS DOS AJ: INVESTIGAÇÃO POR QUESTIONÁRIO

Depois de se ter analisado a diversa legislação que condiciona o exercício da profissão de um AJ e a sua aplicação ao longo dos acontecimentos relevantes de um processo de insolvência, pretende-se agora perceber quais as dificuldades que na prática os AJ enfrentam ao tentar cumprir essa legislação tão dispersa e com distintas interpretações.

Neste contexto, levou-se a cabo um inquérito para perceber quais as práticas habituais dos AJ nos casos para os quais são nomeados, por forma a delimitarem a sua responsabilidade fiscal nesses processos, e quais as soluções adotadas para se defenderem das eventuais responsabilizações fiscais.

Inicialmente, tentou-se recorrer à técnica da entrevista, contudo percebeu-se que seria difícil a sua condução na prática em face da reação emocional que estes temas geram nos AJ, ao sentirem a sua vida pessoal ameaçada pelos problemas fiscais dos insolventes.

Optou-se assim pela uso da técnica do inquérito, recorrendo a perguntas fechadas de tipo dicotómico (Sim/Não), que tivessem por objetivo conhecer quais procedimentos habituais dos AJ. O inquérito foi implementado *on-line*, sendo enviado por *email*, de modo a permitir responder com tranquilidade.

7.1 A investigação por inquérito

A investigação por inquérito é um assunto já muito normalizado e estandardizado, e não é objetivo desta dissertação introduzir inovações na metodologia e nas boas práticas geralmente aceites.

A metodologia seguida não diferiu da tradicional e comumente aceite forma de inquérito, aplicando e usando as novas tecnologias *online*, que permitem rapidamente contactar o universo dos AJ, auxiliados pelo recentemente criado *email* oficial da sua própria Ordem, através do qual os tribunais distribuem as nomeações e portanto se espera que seja o *email* mais monitorizado pelos AJ. A população correspondia ao número de AJ inscritos e a amostra o total dos AJ ativos.

Um inquérito pode ser otimizado para ser profundo ou abrangente (na população e amostra). Atendendo ao pequeno universo de pessoas a inquirir, i.e. a dimensão da amostra, optou-se por pretender maximizar o número de respostas. Este objetivo primordial condicionou o número de perguntas, que foi limitado a um total de dez e à simplicidade nas respostas, tipo dicotómico *sim* ou *não*, indicando que o tempo de resposta estimado seria apenas de um minuto.

Assim, foi criada uma página na *internet* onde facilmente se podia aceder diretamente ao *link* disponibilizado no *email*.

7.2 Seleção das perguntas

As perguntas foram selecionadas com o propósito de perceber os procedimentos habituais dos AJ no cumprimento dos deveres legais, sem pretender obter opiniões que incluíssem uma apreciação sobre a legislação vigente (se está certa ou errada).

Atendendo ao pequeno universo de AJ, atualmente 350 inscritos na CAAJ, dos quais apenas 280 ativos, conforme se referiu, pretendia-se com esta simplicidade do questionário maximizar o número de respostas.

As perguntas foram apresentadas pela ordem em que os acontecimentos costumam ocorrer. Iniciando-se pela nomeação e mandato, seguindo pelos deveres de supervisão e pelos deveres acessórios com a contabilidade, durante as fases iniciais do processo. Termina-se tentando perceber as preocupações e procedimentos dos AJ quando os processos encerram.

O inquérito apresenta-se na íntegra no Apêndice 1 desta dissertação e o Apêndice 2 resume a respetiva ficha técnica.

7.3 Análise dos resultados

As respostas ao inquérito sintetizam-se em termos percentuais para o “Sim” e “Não”, com análise para cada uma das perguntas, no Apêndice 3 desta dissertação.

O resultado mais significativo foi a percentagem de respostas obtida, pois cerca de um quarto do universo respondeu, o que foi extremamente positivo para esta análise. Responderam 72 AJ de um conjunto de 280 ativos, ou seja, 25,71%.

Das três medidas identificadas em capítulos anteriores, que os AJ podem usar para se protegerem fiscalmente, constatou-se que praticamente a totalidade (excluindo duas respostas) se preocupa em solicitar sempre ao tribunal que este comunique às finanças a extinção fiscal da empresa. Contudo, menos de metade verifica *a posteriori* se a conservatória e a AT formalizaram e concretizaram a dissolução e destituição solicitada e ordenada pelo tribunal.

Alguns resultados realçam a necessidade deste estudo, pois muitos dos AJ já enfrentaram a situação fiscalmente mais responsabilizadora, que ocorre quando se encontram sozinhos a gerir uma empresa ainda em atividade, já sem os anteriores gestores na gestão corrente.

Os resultados permitem perceber que a maioria dos AJ tem uma reduzida perceção da importância que a apreensão da contabilidade tem na sua responsabilidade fiscal, durante e depois da fase em que se tenta aprovar um qualquer plano. Esta constatação é complementada com o facto de, depois de os

planos serem reprovados, cerca de um terço dos AJ não confirmarem o cumprimento das obrigações fiscais que são obrigados a fiscalizar ativamente.

Das respostas obtidas também se pode depreender que apenas um terço dos AJ se preocupa em cessar fiscalmente a atividade comercial com a ajuda do CC, acionando o art. 35º do CIVA.

Por fim, percebe-se que, em mais de metade dos processos, os AJ não fazem uma revisão ao caso antes de se arquivarem os processos.

Verifica-se ainda que os AJ não confirmam se o seu nome foi retirado da conservatória e, portanto, formalmente, *in juris*, libertado das suas responsabilidades fiscais.

7.4 Nota conclusiva

No estudo realizado percebe-se que a atual legislação exige aos AJ uma miríade de pequenas tarefas fiscalmente relevantes, que no seu conjunto formam uma tarefa gigantesca.

Neste contexto legal, constatou-se que, na prática, os AJ realizam algumas das tarefas que mitigam a sua responsabilidade fiscal.

No entanto quase nenhum confirma *a posteriori*, antes de arquivar um processo, se os requerimentos e as determinações judiciais foram executadas pelas conservatórias e pelos serviços de finanças da AT.

Fica assim em aberto um espaço legal para que os procedimentos automatizados da AJ procedam a reversões contra os AJ, reversões que poderiam ser evitáveis, e que depois de despoletadas levarão anos a esclarecer.

CONCLUSÕES

Cumpre-se agora a necessidade de extrair conclusões da análise realizada ao longo deste trabalho. Este trabalho constituiu um esforço por identificar a generalidade dos pequenos pedaços de legislação que acometem ao AJ responsabilidades fiscais diretas ou indiretas. Estes pequenos pedaços de legislação, quando vistos um a um, são aparentemente inócuos e podem passar despercebidos pela utilização de distintas nomenclaturas e expressões. Mas estas referências, dispersas nos vários códigos e diplomas, quando apreciadas em conjunto mostram a enorme carga de diferentes responsabilidades fiscais que estão acometidas ao AJ. É nossa opinião que, no seu conjunto, exigem-se ao AJ responsabilidades incompatíveis com os poderes e inoportáveis com os recursos colocados à sua disposição pelo legislador.

A responsabilidade fiscal do AJ está claramente delimitada temporalmente entre a declaração inicial de insolvência e o encerramento do processo. Mas, durante o processo, estas responsabilidades alteram-se radicalmente com a declaração de fim da atividade comercial do estabelecimento, sendo que este momento não é presentemente sujeito a registo, com a consequência de tornar impreciso o momento a partir do qual as responsabilidades fiscais plenas do AJ são reduzidas à simples prestação de contas aos credores.

Com a análise realizada, identificaram-se cinco eventos marcantes numa insolvência que alteram a responsabilização ou mesmo a responsabilidade fiscal dos AJ. Mais relevante, é a identificação dos momentos e os atos processuais aos quais o AJ deverá estar atento por forma a evitar ser responsabilizado fiscalmente. Da mesma, sublinha-se o alerta para a necessidade de a declaração de cessação de atividade comercial de uma entidade passar a ser um ato sujeito a registo.

Deste trabalho sobressai a necessidade de o AJ se precaver de forma proativa, pugnando pela clareza das nomeações e decisões que o podem afetar fiscalmente e pelo correto desenrolar dos registos conservadores, requerendo que, atempada e sistematicamente, sejam realizadas todas as correções que se adivinhem necessárias.

- **As limitações do estudo**

O conteúdo desta dissertação foi afetado pelo facto de ter sido difícil ao autor deste trabalho ter uma conversa desapaixonada com os AJ, para a realização do estudo empírico. De facto, de tão incomodados com os problemas fiscais suscitados pelo exercício da sua profissão, percebe-se alguma dificuldade em realizar uma análise “fria” sobre este tema que tanto os perturba, o que se refletiu, por conseguinte, nas limitações ao inquérito realizado.

- **Sugestões para possíveis trabalhos futuros**

O estudo da responsabilidade do AI poderá ainda ser aprofundada imposto a imposto, e ou em cada um dos planos de viabilização.

O caso mais interessante a estudar seria o caso previsto no art 31º CIRE no qual a gestão é atribuída ao AJP com imediata suspensão da anterior gestão.

Página intencionalmente deixada em branco

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LIVROS/ARTIGOS/COMUNICAÇÕES/TESES

- Abreu, C. d. (2017). *Interação entre o Direito das Sociedades e o Direito da insolvência*. In IV Congresso da Insolvência. Coimbra: Almedina.
- Abreu, J. C. (2016). *Curso de Direito Comercial, Vol. I e II* (4ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Abrunhosa, A. (2016). *Direito Financeiro Tributário*. Porto: Vida Económica.
- Amaral, F. d. (2015). *Curso de direito Administrativo- Organização Administrativa* (4ª ed., Vol. I). Coimbra: Almedina.
- Amorim, J., & Rodrigues, L. (Coord.) (2016). *Lei Geral Tributária, 2016 - Anotada & Comentada*. Porto: Lexit.
- Antunes, A. F. (2012). *As Obrigações Tributárias dos Administradores de Insolvência*. Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa. Obtida em 22 de março de 2017, de: <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/15800/1/TESE%20Vers%C3%A3o%20Final%20PDF.pdf>.
- Araújo, A. P., & Machado, M. J. (2014). A responsabilidade tributária do administrador judicial. VI Congresso Internacional de Ciências Jurídico-Empresariais, Felgueiras. Obtido em 22 de março de 2017, de <http://ww2.estg.ipleiria.pt/Paginas/conteudo.aspx?cid=23988&type=SimpleContent>
- Arrumba, A. (2013). *A Tributação das Sociedades Insolventes em IRC*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- Arrumba, A., & Lopes, C. (2015). *A Fiscalidade das Sociedades insolventes - uma primeira abordagem*. Coimbra: Almedina.
- Autoridade Tributária e Aduaneira (2010). *Circular nº 1/2010 - Obrigações Fiscais na Insolvência*. Lisboa: AT. Obtido em 22 de março de 2017, de http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/D0921D42-66D1-4152-A5A6-9543848187FA/0/Circular_1_2010.pdf
- Azevedo, A. D. (1999). Terminar uma contabilidade e a Renúncia do CC. Obtido em 22 de março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/OTC-toc-que-rescinde-tem-de-encerrar-as-contas.pdf>

- Banco de Portugal (2009). *Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras*. Lisboa: Banco de Portugal. Obtido em 22 de março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/conhecimento/o-regulamento-geral-dos-bancos-no-contexto-do-cire/>
- Branco, J. m. (2015). *Responsabilidade Patrimonial e Insolvência Culposa*. Coimbra: Almedina.
- CAAJ. (2013). Estatuto dos Administradores Judiciais. (C. d. Justiça, Ed.). Obtido em 22 de março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/conhecimento/o-estatuto-dos-administradores-judiciais-dl22-2013/>
- Campos, D. L. (2003). *Lei Geral Tributária – comentada e anotada*. Lisboa: Vislis.
- Carvalho, P. M. (2013). *Continuidade , Estudo de um Caso*. (O. d. ROC, Ed.) Revisores & Auditores. Obtido em agosto de 2017, de <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/61/Auditoria.pdf>.
- Casanova, N. S., & Dinis, D. S. (2014). *PER - o Processo Especial de Revitalização*. Coimbra: Coimbra Editora.
- Conselho Consultivo do Instituto de Registos e Notariado (2014). *(Ir)registabiliadde Nomeação do Administrador Judicial Provisório*. Lisboa: Instituto de Registos e Notariado. Obtido em agosto de 2017, de <http://www.re-activar.pt/conhecimento/saida-do-ajp-da-conservatoria-terminar-per/>
- Conselho de Ministros. (1 de Julho de 2017). *10ª Revisão do CIRE*. Obtido em Setembro de 2017 de <https://dre.pt/home/-/dre/107596684/details/maximized>
- Costa, L. M. (2013). *A Reversão Fiscal*. Relatório de Estágio, Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Obtido em 22 de março de 2017, de <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/24775/1/relat%C3%B3rio%20de%20est%C3%A1gio%20final.pdf>.
- Costa, R. (2011). *Deveres gerais dos Administradores e do gestor criterioso e ordenado*. (I. c. Revista, Ed.) Coimbra: Almedina.
- Costa, R. M. (2017). *Estatuto do AJ e o novo direito da insolvência*. In IV Congresso da Insolvência, Lisboa. Coimbra: Almedina.
- Coutinho de Abreu, J.M. (2017). *Interação entre o Direito das Sociedades e o Direito da Insolvência*. In IV Congresso da Insolvência, Lisboa. Coimbra: Almedina.
- Cunha, P. M. (2015). O processo de insolvência enquanto realidade fiscal. Em I. P.--. Gestão (Ed.). (pp. 29, ss.). VI Congresso Internacional de Ciências Jurídico-Empresariais, Leiria.

Obtido em agosto de: <http://www.re-activar.pt/conhecimento/o-processo-de-insolvencia-enquanto-realidade-fiscal/>.

Dias, S. L. (2012). *O Crédito Tributário e as Obrigações Fiscais no Processo de Insolvência*. Dissertação de Mestrado, Escola de Direito da Universidade do Minho. Obtido em março de 2017, de

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/21395/4/Sara%20Lu%C3%ADs%20da%20Silva%20Veiga%20Dias.pdf>

Direção Geral dos Impostos (2015). Circular nº 10/2015 - Insolvência: Obrigações Fiscais das Pessoas Coletivas em situação de Insolvência. Lisboa: AT. Obtido em agosto de 2017, de https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/631ADD97-C39D-428E-A7A5-A21C3A6F216F/0/Circular_10_2015.pdf

Epifânio, M. R. (2015). *Manual de Direito da Insolvência* (6ª ed.). Coimbra: Almedina.

Guerreiro, J. A. (2003). A posse, o registo e seus efeitos. Em F. d. Coimbra (Ed.), Congresso de Direitos Reais, Coimbra. Obtido em março de 2017, de

http://www.irn.mj.pt/sections/irn/legislacao/publicacao-de-brn/docs-brn/2003/brn-11-de-2003/downloadFile/attachedFile_4_f0/posse_mguer.pdf?nocache=1207761200.13

Labaredas, J. (2015). *CIRE Anotado* (3ª ed.). Lisboa: Quid-juris.

Leitão, H. M. (2017). *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada* (6ª ed.). Porto: Librum Editora.

Leitão, M. (2015). *Direito da Insolvência* (6ª ed.). Coimbra: Almedina.

Lopes, C., & Martins, A. (2014). *A Tributação por Métodos Indiretos*. Coimbra: Almedina.

Martins, A. S. (2016). *Um Curso de Direito da Insolvência*. (2ª ed.). Coimbra: Almedina.

Martins, J. A. (2013). *Inclusão de créditos tributários na exoneração do passivo restante*. Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa do Porto. Obtido em março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/redac%C3%A7%C3%A3o-tese.pdf>

Martins, L. (2016). *Processo de Insolvência* (4ª ed.). Coimbra: Almedina.

Martins, R. (3-11-2009). *Responsabilidade Subsidiária e a Gestão "de facto"*. Lisboa: DGSI. Obtido em março de 2017, de

<http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/19947947f5859c588025766a003a5c02?OpenDocument>

Martins, S. B. (2014). *“A (des)crença na administração da massa insolvente pelo devedor”*. Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa do Porto. Obtido em 30 de abril de 2017, de

[http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17340/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o-A%20\(Des\)Cren%C3%A7a%20na%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20da%20Massa%20Insolvente%20pelo%20Devedor.pdf](http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17340/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o-A%20(Des)Cren%C3%A7a%20na%20Administra%C3%A7%C3%A3o%20da%20Massa%20Insolvente%20pelo%20Devedor.pdf)

Matos, C. G. (2016). *A Responsabilidade Dos Contabilistas Certificados no Exercício da Sua Atividade Profissional*. Coimbra: Almedina.

Miranda, D., & Medeiros, R. (2006). *Constituição Portuguesa, Anotada*. Coimbra: Coimbra Editora.

Morais, R. D. (2006). *A Execução Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Nabais, J. C. (2016). *Direito Fiscal* (6ª ed.). Coimbra: Almedina.

Nascimento, P. A. (2012). *A responsabilidade dos Gerentes e Administradores de facto no CIRE*. Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa - Centro do Porto. Obtido em março de 2017, de

<https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/9727/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Responsabilidade%20dos%20Gerentes%20e%20Administradores%20de%20Facto%20no%20CIRE.pdf>

Neto, M. G. (2014). *As Responsabilidades do Administrador de Insolvência*. Dissertação de Mestrado, Universidade Católica do Porto. Obtido em março de 2017, de <http://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/16345/1/As%20responsabilidades%20do%20administrador%20da%20insolv%C3%Aancia.pdf>.

Oliveira, N. M. (2017). *O Direito da Insolvência e a tendencial unidade do direito Privado*. In IV Congresso da Insolvência, Lisboa. Coimbra: Almedina.

Ordem dos Contabilistas Certificados, Código Deontológico da Ordem dos Contabilistas Certificados. Obtido em 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/C%C3%B3digo-Deontol%C3%B3gico-TOC-CCs.pdf>

Ordem dos Contabilistas Certificados, Estatutos da Ordem dos Contabilistas Certificados. Obtido em 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/Estatuto-da-OTC-CC.pdf>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2005). Pressupostos da Responsabilidade Subsidiária dos ROC. *Revista da OROC*, 28. Obtido em 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/OTOC-OCC-Pressupostso-revers%C3%A3o-contra-o-TOC-CC.pdf>

Pinto, J. A. (2004). *Fiscalidade*. Porto: Areal Editores. Obtido de <http://www.re-activar.pt/conhecimento/a-contabilidade-e-o-irc-inesperado-numa-insolvencia/>

- Pinto, R. (2015). O dever de lealdade no Processo Especial de Revitalização. *Revista Vida Económica*. Obtido em março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/OTOC-dever-de-lealdade-num-PER.pdf>.
- Pires, J. M. (2012). *A reversão em Processos de Insolvência*. Autoridade Tributária e Aduaneira. Obtido em março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/art23-7-LGT-Preparar-a-revers%C3%A3o.pdf>.
- Pontes, D. (24-02-2011). *Em processo de falência mantem-se as obrigações declarativas e fiscais*. Lisboa: DGSI. Obtido em março de 2017, de <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/e855a5ff7425a7378025784800530ac4?OpenDocument>.
- Ramos, M. E. (2005). *A Insolvência da Sociedade e a responsabilização dos Administradores no Ordenamento Jurídico Portugues*. Porto: Associação Empresarial de Portugal.
- Rebelo, M. (28-04-2016). *TCAN 00922/07.8BEBRG*. TCAN. Porto: TCAN. Obtido em 22 de março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/conhecimento/onus-da-prova-numa-reversao/>
- Reis, C. (2012). O dever de lealdade na empresa insolvente. *Revista Vida Económica*. Obtido em março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/OTOC-Insolvencia-Lealdade-e-o-TOC-1.pdf>
- Reis, C. (2014). As Obrigações Tributárias da Empresa Insolvente. *Revista Vida Económica*. Obtido em março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/OTOC-As-obriga%C3%A7%C3%B5es-tribut%C3%A1rias-da-empresa-insolvent.pdf>
- Serens, N. (2012). *Código das Sociedades Comerciais* (27ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Serra, C. (2001). Os trabalhadores e a falência. *Revista de Direito e Estudos Sociais*, 3 - 4, p. 427.
- Serra, C. (2012). *O Regime Portugues da Insolvência* (5ª ed.). Coimbra: Almedina.
- Serviço Finanças da AT (2005). *Resp. Subsidiária dos TOC/CC*. Lisboa: AT. Obtido em março de 2017, de http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/oficio-circulado_60043-2005-Revers%C3%A3o-contr-Tocs-e-etc...pdf
- Serviço Finanças da AT (2010). *A Insolvência e os Benefícios Fiscais no IS art 267º e ss. do CIRE*. Lisboa: AT. Processo 634/2008

- Silva, M. F. (2015). A aplicação do Altman Z-Score na avaliação da Continuidade. *Revisores e Auditores*, outubro-dezembro, 17-37. Obtido de <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/71/Auditoria2.pdf>
- Tiago, F. (2012). A Empresa Insolvente mantém a Personalidade Tributária. *Revista Vida Económica*. Obtido em março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/conhecimento/empresa-insolvente-mantem-suas-responsabilidades-fiscais/>
- Valentim, C., & Cardoso, P. (2011). *Roteiro de Justiça Fiscal*. Porto: Vida Económica.
- Valles, E. (2015). *Responsabilidades dos Gerentes e Administradores*. Coimbra: Almedina.

ACÓRDÃOS

- Boularot, Ana, (03/07/2017) Pc 1224/16.4T8VNG.P1.S1, Inaplicabilidade do PER a Pessoas Singulares. Obtido em Setembro de 2017 de :
<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/dc91dec0d5a2c7b7802580dc0057a4db?OpenDocument>
 - Correia, J. (8-1-2008). Acórdão TCAS 02108/07. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul. Obtido em março de 2017, de
<http://www.re-activar.pt/conhecimento/contribuicoes-ss-sao-dividas-fiscais/>
 - Gonçalves, C. (2014). Dec. Insolvência Sociedade dissolve-se mas empresa ainda existe. Lisboa: STA. Obtido em março de 2017, de
<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/564715816608033a80257d200052574b?OpenDocument&ExpandSection=1>
 - Lino, J. (2009-05-06). Fundamentos para Tributação por Métodos Indiretos. Lisboa: STA. Obtido em 22 de março de 2017, de
<http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/Mais-valias-n%C3%A3o-justificadas-justificam-tributa%C3%A7%C3%A3o-indireta.pdf>
 - Lopes, A. (06-03-2014). STA IMI-Pc 1024/12. Lisboa: STA. Obtido em março de 2017, de
<http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/Insolv%C3%Aancia-Cidad%C3%A3os-quem-paga-IMI-im%C3%B3veis-%C3%A9-a-Massa-pelo-AJ.pdf>
 - Magalhães, F. d. (28-05-2013). Acórdão Tribunal Relação de Coimbra: 249/12.3TBGRD-J.C1. Coimbra: Tribunal Relação de Coimbra. Obtido em março de 2017, de
<http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/c3fb530030ea1c61802568d9005cd5bb/802184438ce0819f80257b8a004f971c?OpenDocument>
 - Martins, P. (02-07-2015). Acórdão 8729/12.4TBVNG-G.P1. Vila Nova de Gaia: Relação do Porto. Obtido em maio de 2017, de
<http://www.re-activar.pt/conhecimento/irs-das-valias-da-insolvencia-exoneracao/>
- Mendes, Francisca, (06/22/2017) PC. 17989/15.8T8LSB-G.L1-6, Inaplicabilidade do PER a Pessoas Singulares. Obtido em Setembro de 2017 de :
<http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/cc1a3da51efcae0d8025814e0048e889?OpenDocument>
- Oliveira, A. A. (2004). Prova do nexo de causalidade. Lisboa: STA. Obtido em março de 2017, de
<http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/Acord%C3%A3o-STA-Nexo-Causalidade.pdf>
 - Pereira, Salreta, (04/12/2016) Inaplicabilidade do PER a Pessoas Singulares. Obtido em Setembro de 2017 de :
<http://www.dgsi.pt/jstj.nsf/954f0ce6ad9dd8b980256b5f003fa814/d009a60aaf5c337a80257f930045f576?OpenDocument>

- Ramos, F. (18-02-2014). Acórdão STJ : Pc. 1786/12.5TBTNV.C2.S1. Lisboa: STJ. Obtido em março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/STJ-Plano-contra-estado-%C3%A9-ineficaz-nos-cr%C3%A9ditos-do-estado.pdf>
- Ruço, A. (17-01-2012). O crédito tributário é indisponível. Coimbra: Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra. Obtido em março de 2017, de <http://www.dgsi.pt/jtrc.nsf/8fe0e606d8f56b22802576c0005637dc/88e6d40077f3d3b7802579a300368a64?OpenDocument>
- Seia, A. (02-07-2014). Em insolvência não podem existir métodos indiciários. STA. Lisboa: STA. Obtido em março de 2017, de <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/80f0abbe4dcf8fdb80257d160049fe05?OpenDocument&ExpandSection=1>
- Teles, B. T. (12-05-2016). O ónus da prova da gestão efetiva é da AT. Lisboa: TCAS. Obtido em março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/conhecimento/onus-da-prova-numa-reversao/>
- Teles, B. T. (24-11-2016). Impostos da Transição e as Reversões. Lisboa: TCAS. Obtido em março de 2017, de <http://www.re-activar.pt/wp-content/uploads/Impostos-da-transi%C3%A7%C3%A3o-na-dec.-Insolvencia-N%C3%83O-s%C3%A3o-resp.-do-anterior-Gestor.pdf>

LEGISLAÇÃO

Ao longo desta dissertação foi citada muita e variada legislação. A versão atualizada de cada código foi confirmada em Setembro de 2017 em três sítios da *internet*:

- O sítio da legislação Europeia, EUR-Lex
 - <http://eur-lex.europa.eu/homepage.html>
- O sítio da Procuradoria Geral da República do Distrito de Lisboa
 - http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_main.php
- O sítio do Ministério das Finanças
 - http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/

Legislação europeia citada:

- Regulamento (CE) 1346/2000 -Insolvências
- Regulamento. (UE) 2015/848-Insolv. Transf., 2016
- Regulamento (UE) nº 2015/848, Insolv. Transfronteiriça
- Regulamento de Execução (EU) 2015/806 da Comissão de 22 de Maio de 2015,
- Diretiva 98/26/CE carácter definitivo da liquidação nos sistemas de pagamentos
- Diretiva COE-723/2016 em processo de retificação e transposição
- Regulamento (CE) 1606/2002. Aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade.

A legislação portuguesa citada foi a seguinte:

C.Civil	Código Civil
C.Com.	Código Comercial
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CDCC	Código Deontológico dos Contabilistas Certificados
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIMT	Código do Imposto Municipal de Transações
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRE	Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIS	Código do Imposto do Selo
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CPC	Código do Processo Civil

CPPT	Código do Processo e do Procedimento Tributário
Cons.RC	Conservatória do Registo Comercial
Cod.RC	Código do Registo Comercial
CRCSPSS	Código do Regime Contributivo do Sistema Previdencial da Segurança Social
CRP	Constituição da República Portuguesa
CT	Código do Trabalho
EAJ	Estatuto dos Administradores Judiciais
EOCC	Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados
LGT	Lei Geral Tributária
RGICSF	Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras
RGITA	Regime Geral das Infrações Tributárias e Aduaneiras
RJDLEC	Regime Jurídico de Dissolução e Liquidação de Entidades Comerciais
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SIREV	Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial

Página intencionalmente deixada em branco

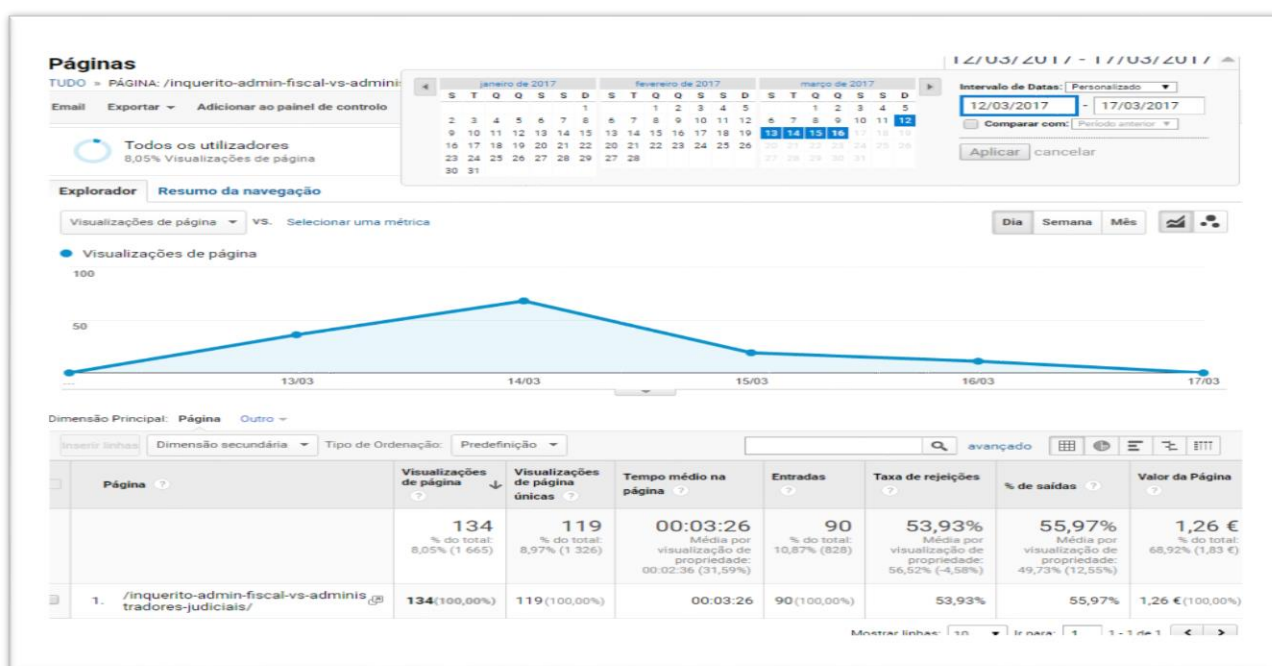
APÊNDICES

APÊNDICE 1. INQUÉRITO

O reduzido universo de AJ ativos obrigou-nos a simplificar o questionário inicialmente elaborado, por forma a obter um número mínimo de respostas válidas que permitissem validar o inquérito.

Desta forma construiu-se uma versão do inquérito apenas com dez perguntas, com resposta dicotómica, tipo “Sim” ou “Não”, por forma a conseguir obter um número mínimo de respostas.

Estas perguntas permitem apreender quais as tarefas rotineiramente realizadas pelos AJ, nos casos típicos.



O inquérito foi enviado três vezes, dias 13, 14 e 16 de março de 2017, tendo recebido 72 respostas.

APÊNDICE 2. FICHA TÉCNICA

As bases da credibilidade de um inquérito assentam na sua ficha técnica, que aqui se apresenta. O reduzido número da amostra a analisar é compensado pelo facto de se ter acesso a um *email* profissional da CAAJ credível e funcional, e regularmente consultado.

- O inquérito foi enviado dia 13, e repetido dia 14 e dia 16 de março de 2017.
- Foi enviado para os 280 AJ inscritos na comarca de Lisboa.
- O contacto foi realizado através do novo *email* da CAAJ, que é usado diariamente para a distribuição de processo e nomeações, pelo que se espera que o esteja ativo e os AJ o consultem diariamente.
- O inquérito foi escrito com a ajuda das ferramentas informáticas da empresa SurveyMonkey, disponibilizadas no seu site em <https://pt.surveymonkey.com>.
- Os *emails* foram enviados usando as ferramentas informáticas da empresa MailChimp, disponibilizadas no seu site <https://mailchimp.com/>.
- A lista de *emails* foi obtida no site da Comissão para o Acompanhamento dos Auxiliares da Justiça, disponível publicamente no seu site em http://caaj.eu/aj_lista/.
- Os dados foram *ripados* com a ajuda do Access e *esterilizados* com o OpenOffice e depois *curados* no Excel, antes de serem carregados nos servidores da empresa MailChimp.
- Foram adicionados dois *emails* de controlo para verificar a execução do inquérito, tendo os dois resultados sido expurgados dos resultados finais.
- Como as respostas eram anónimas e fizemos vários envios de *emails* a pedir colaboração e a resposta ao inquérito, ativámos a proteção por IP disponibilizada na plataforma informática da empresa SurveyMonkey para evitar que o mesmo IP respondesse mais de uma vez.
- Este procedimento tem dois efeitos que consideramos irrelevantes:
 - Nos escritórios de sociedades de AJ apenas um pode responder;
 - Por outro lado, os AJ podem responder tanto estando no escritório como em casa.
- Destes 280 AJ, 119 visitaram a página web onde se disponibilizava o inquérito.
- Destas 119 visitas, apenas 72 responderam ao inquérito.
- Destas 119 visitas, 35 acederam à página do inquérito mais de uma vez. Mas só podiam responder uma vez, devido ao bloqueio por IP.
- Dos que visitaram esta página, exatamente 100 visitaram também a página contendo o PowerPoint com e o vídeo da palestra de pré-apresentação deste trabalho aos AJ.

APÊNDICE 3. ANÁLISE DESCRITIVA DAS RESPOSTAS

A lista de perguntas enviadas aos AJ e respectivos resultados apresentam-se a seguir:

- Costuma formalizar a aceitação do seu mandato antes de a nomeação ser registrada na Conservatória?
 - Sim: 57 – 79% Não: 15 – 21%
- Na carta de aceitação do mandato declara e esclarece as funções e o mandato para o qual foi nomeado?
 - Sim: 30 – 42% Não: 42 – 58%
- Depois, costuma conferir a certidão comercial para verificar se os seus poderes e deveres estão conformes ao mandato?
 - Sim: 21 – 29% Não: 51 – 71%
- Durante a gestão corrente pelo devedor, costuma fiscalizar ativamente o atempado pagamento dos impostos pelos gestores (em PER ou em Plano de Rec.)?
 - Sim: 48 – 68% Não: 23 – 32%
- Costuma pedir ao TOC/CC que entregue a Declaração Modelo 1955 para que nos termos do art. 35º do CIVA seja fiscalmente encerrada a atividade comercial do estabelecimento?
 - Sim: 44 – 61% Não: 28 – 38%
- Costuma pedir ao tribunal que comunique à AT a cessação da atividade comercial do estabelecimento nos termos do art. 65º, nº 3 do CIRE?
 - Sim: 70 – 97% Não: 2 – 3%
- Durante as tentativas de recuperação e até os credores recusarem mais planos e se decidirem pela liquidação, costuma confirmar o contrato do TOC/CC para cumprir as obrigações declarativas e fiscais pontualmente?
 - Sim: 41 – 58% Não: 30 – 42%
- Já aconteceu os credores simultaneamente decidirem pela liquidação e por terminar obras e encomendas entregando a gestão do estabelecimento ao AJ?
 - Sim: 20 – 28% Não: 51 – 72%
- Quando um plano é reprovado, verifica se os impostos recentes desde o início das tentativas de aprovar o plano foram pagos?
 - Sim: 46 – 65% Não: 75 – 35%
- Depois de aprovado um Plano de Recuperação ou PER, costuma verificar se foi destituído da Administração da entidade?
 - Sim: 32 – 44% Não: 40 – 56%

--*--

Última página intencionalmente deixada em vazia